



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

THIAGO VITOR FERREIRA SOARES

**(DES) GOVERNANÇA NA GESTÃO DA SAÚDE PÚBLICA DOS MUNICÍPIOS
BRASILEIROS**

**RECIFE – PE
2020**

THIAGO VITOR FERREIRA SOARES

**(DES) GOVERNANÇA NA GESTÃO DA SAÚDE PÚBLICA DOS MUNICÍPIOS
BRASILEIROS**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. PH^D Luiz Carlos Miranda

**RECIFE – PE
2020**

THIAGO VITOR FERREIRA SOARES

**(DES) GOVERNANÇA NA GESTÃO DA SAÚDE PÚBLICA DOS MUNICÍPIOS
BRASILEIROS**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovado em: 17 de fevereiro de 2020.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luiz Carlos Miranda (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. Fernando Gentil de Souza (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

Profa. Dra. Lidiane Nazaré da Silva Dias (Examinadora Externa)
Universidade Federal do Pará

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) pela oportunidade de ter realizado o curso de Mestrado em Ciência Contábeis.

Ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da UFPE, nas pessoas dos coordenadores, professores e secretários do curso. Obrigado pelos ensinamentos e pela competência na condução do programa.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) pela bolsa que recebi de março de 2018 até a conclusão da dissertação.

Ao meu orientador, Professor Luiz Carlos Miranda, pela paciência e pelas contribuições em todas as fases do meu curso de mestrado. Obrigado pela honra de ser seu orientando.

Às minhas amigas da turma: Andreia Costa e Luiza Teti, por todos os momentos, conversas engrandecedoras, as alegrias e as angústias que compartilhamos no decorrer do curso. Vocês fazem falta no meu dia a dia.

Ao meu amigo Valdemir da Silva, que me incentivou e convenceu a cursar o mestrado. Sem aquela conversa, numa lanchonete, enquanto debatíamos sobre a construção de artigos, coleta de dados para estudos futuros e outras coisas das nossas vidas, não existiria esta dissertação hoje. Obrigado pelo tempo precioso que disponibilizou e o esforço que fez para que eu não perdesse o foco em nenhum momento.

Aos meus amigos de infância Claudio, Gabriel G., Gabriel M., Jeandre, Matheus M., Matheus R., Tauan e Ygor, por dividirem comigo tantos anos de amizade, companheirismo, sinceridade e por torcerem sempre pelas minhas conquistas.

Em especial, agradeço à minha mãe Eleonôra, ao meu pai Marcos, à minha namorada Nathalia e ao meu irmão Claudio, por sempre apoiarem as minhas decisões, me tranquilizarem, me compreenderem e se esforçarem ao máximo para que eu pudesse chegar até aqui. Inclusive, por entenderem algumas crises de ansiedade, meus momentos de estresse e que em nenhum momento cogitaram a possibilidade de que eu desistisse, mesmo quando pensei nisso.

A todos, enfim, que de algum modo cooperaram, auxiliaram, apoiaram para a conclusão desta dissertação, meu reconhecimento.

“Quanto mais te convences de que podes ser feliz, de que tens em ti os atributos da paz, ação, resistência e amor, mais as facilidades chegam a ti. No entanto, se preferes viver em lamentações, na recusa à prática do bem ou no cultivo de vícios, ergues, desnecessariamente, barreiras a ti mesmo”.

Chico Xavier

RESUMO

Este estudo apresenta dois capítulos que tratam das deficiências dos controles internos associadas as irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios brasileiros. Buscando chamar atenção para a ocorrência de falhas de gestão municipal, aqui focado nos programas de saúde pública, foram investigadas, nas pesquisas, as seguintes questões: (1º capítulo) quais são as deficiências mais frequentes dos controles internos associadas às irregularidades na gestão da saúde pública?; e (2º capítulo) quais são os fatores que estão relacionados às deficiências dos controles internos associadas às irregularidades na gestão da saúde pública? Para ambos os capítulos, as evidências empíricas foram obtidas nos relatórios elaborados pelos Tribunais de Contas dos estados brasileiros, referentes ao período de 1999-2015, correspondentes à 808 relatórios de 392 municípios brasileiros. No primeiro estudo, os dados relativos às irregularidades na gestão da saúde pública foram analisados qualitativamente, tendo como ponto de partida um modelo taxonômico pré-definido para identificação das deficiências dos controles internos. Os resultados da aplicação do modelo mostraram que as deficiências dos controles internos associadas à gestão da saúde pública dos municípios são em maior parte decorrentes de uma atuação ineficiente (falhas de controle), um planejamento inadequado e estranho à realidade dos municípios, gastos desnecessários para o ente público e descumprimento de leis e normativos que regem sobre aplicação de recursos com o programa referido e o envio de documentação. A conclusão deste estudo é de que há necessidade de os controles internos auxiliarem a boa alocação de recursos públicos, conforme a legislação e planejamento do município; na elaboração de um planejamento adequado à realidade local; e na promoção de atividades continuadas de qualificação dos servidores municipais para novas atividades. Como implicação prática, sugere-se aprofundar o conhecimento sobre as especificidades da gestão no contexto municipal. Já no segundo capítulo, para a associação entre os fatores explicativos e as deficiências dos controles internos, foram coletadas variáveis com base na literatura, abrangendo aspectos dos sistemas de controle interno (SCI) municipais, bem como características dos municípios. Para determinar os possíveis fatores, os dados coletados foram submetidos ao ajuste de uma regressão logística, com seleção das variáveis através do método *backward elimination*. A presença de deficiências nos controles internos está associada a um baixo desenvolvimento humano dos municípios, ausência de controles internos implantados, ou quando implantados, pouco qualificados. A discussão fornece uma potencial contribuição, especialmente aos órgãos fiscalizadores e os usuários da informação (prefeitos, servidores municipais, membros de conselhos municipais, cidadãos, Tribunais de Contas, etc.) pois a ineficiência afeta mais frequentemente a implementação de políticas públicas nos municípios e a articulação entre os órgãos e os usuários podem intensificar o processo de combate às irregularidades na gestão.

Palavras-chave: Municípios Brasileiros. Governança Pública. Sistema de Controle Interno. Deficiências. Saúde Pública. Irregularidades de Gestão.

ABSTRACT

This study presents two chapters that deal with deficiencies in internal controls associated with irregularities in public health management in Brazilian municipalities. Seeking to draw attention to the occurrence of failures in municipal management, here focused on public health programs, the following questions were investigated in the research: (1st chapter) what are the most frequent deficiencies in internal controls associated with irregularities in health management public ?; and (2nd chapter) what are the factors that are related to deficiencies in internal controls associated with irregularities in public health management? For both chapters, the empirical evidence was obtained in the reports prepared by the Courts of Accounts of the Brazilian states, for the period 1999-2015, corresponding to 808 reports from 392 Brazilian municipalities. In the first study, data on irregularities in public health management were analyzed qualitatively, starting with a predefined taxonomic model for identifying deficiencies in internal controls. The results of the application of the model showed that the deficiencies in internal controls associated with the public health management of the municipalities are mostly due to an inefficient performance (control failures), inadequate planning and foreign to the reality of the municipalities, unnecessary expenses for the public entity and non-compliance with laws and regulations governing the application of resources with the referred program and the sending of documentation. The conclusion of this study is that there is a need for internal controls to help the good allocation of public resources, according to the legislation and planning of the municipality; in the elaboration of an adequate planning to the local reality; and in the promotion of continued activities to qualify municipal employees for new activities. As a practical implication, it is suggested to deepen the knowledge about the specificities of management in the municipal context. In the second chapter, for the association between explanatory factors and deficiencies in internal controls, variables were collected based on the literature, covering factors about municipal internal control systems (SCI), as well as characteristics of the municipalities. To determine the possible factors, the data collected were submitted to the adjustment of a logistic regression, with selection of the variables through the backward elimination method. The presence of deficiencies in internal controls is associated with low human development in the municipalities, absence of internal controls implemented, or when implemented, little qualified. The discussion provides a potential contribution, especially to supervisory bodies and users of information (mayors, municipal servants, members of municipal councils, citizens, Courts of Accounts, etc.) as inefficiency most often affects the implementation of public policies in municipalities and articulation between agencies and users can intensify the process of combating irregularities in management.

Keywords: Brazilian Municipalities. Public Governance. Internal Control System. Disabilities. Public Health. Management Irregularities.

LISTA DE TABELAS

Tabela 01: Estudo sobre irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios brasileiros	17
Tabela 02: Descrição da amostra	22
Tabela 03: Classificações das irregularidades com saúde pública dos municípios	22
Tabela 04: Estatística descritiva das classificações de irregularidades com saúde	24
Tabela 05: Relação entre as irregularidades classificadas por assunto e outras classificações	26
Tabela 06: Literatura sobre fatores associados às irregularidades na gestão municipal	33
Tabela 07: Descrição da amostra	35
Tabela 08: Variáveis sobre os sistemas de controles internos municipais	36
Tabela 09: Variáveis sobre circunstâncias (características) municipais.....	36
Tabela 10: Variáveis utilizadas no estudo	37
Tabela 11: Distribuição e razão de chance (RC) de IGSP, segundo as variáveis sobre SCI	38
Tabela 12: Estatística descritiva das características municipais, segundo a presença de IGSP	38
Tabela 13: Modelo final de regressão logística da presença de IGSP segundo as variáveis	41
Tabela 14: Estatísticas descritivas das características dos municípios	56
Tabela 15: Estatística descritiva para as variáveis sobre SCIs municipais	57
Tabela 16: Estatística descritiva para as variáveis sobre as características municipais	57
Tabela 17: Informações sobre os municípios e número de relatórios correspondentes	58
Tabela 18: Número de constatações de irregularidades na gestão da saúde pública para os períodos de análise	58
Tabela 19: Matriz de correlação entre as variáveis para o modelo de regressão <i>logit</i>	58
Tabela 20: Teste do VIF para o modelo de regressão <i>logit</i>	59
Tabela 21: Primeiro passo do processo <i>backward elimination</i> para regressão logística	60
Tabela 22: Segundo passo do processo <i>backward elimination</i> para regressão logística	60
Tabela 23: Terceiro passo do processo <i>backward elimination</i> para regressão logística	61
Tabela 24: Quarto passo do processo <i>backward elimination</i> para regressão logística	61
Tabela 25: Quinto passo do processo <i>backward elimination</i> para regressão logística	61
Tabela 26: Sexto passo do processo <i>backward elimination</i> para regressão logística	61

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CGU	Controladoria Geral da União
E-sic	Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão
IGSP	Irregularidades na Gestão da Saúde Pública
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
RC	Razão de Chance
SCI	Sistema de Controle Interno
SUS	Sistema Único de Saúde
TCs	Tribunais de Contas
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
(DES) GOVERNANÇA NA GESTÃO DA SAÚDE PÚBLICA DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS: ANÁLISE DAS DEFICIÊNCIAS DOS CONTROLES INTERNOS DAS PREFEITURAS	13
1 INTRODUÇÃO	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 Aspectos da Saúde Pública Brasileira, Governança e Literatura em Irregularidades	15
2.2 O Controle Interno na Administração Pública	18
3 METODOLOGIA	20
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	24
5 CONCLUSÃO	27
FATORES RELACIONADOS ÀS DEFICIÊNCIAS DOS CONTROLES INTERNOS: EVIDÊNCIAS A PARTIR DAS IRREGULARIDADES NA GESTÃO DA SAÚDE PÚBLICA DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS	29
1 INTRODUÇÃO	30
2 REFERENCIAL TEÓRICO	31
2.1 Órgãos de Controle e o Combate às Irregularidades na Gestão Municipal	31
2.2 Pesquisas anteriores	32
3 METODOLOGIA	34
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO	38
5 CONCLUSÃO	43
CONCLUSÕES GERAIS	45
REFERÊNCIAS	47
APÊNDICE A – Questionário informações SCI	52
APÊNDICE B – Municípios da Amostra	54
APÊNDICE C – Estatística descritiva – Estudo I	56
APÊNDICE D – Estatísticas descritivas – Estudo II	57
APÊNDICE E – Processo <i>backward elimination</i> para seleção das variáveis	60

INTRODUÇÃO

Esta dissertação tem como tema as deficiências nos controles internos associadas as ocorrências de irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios que será abordada em dois capítulos. No primeiro deles, o proposito será identificar as deficiências mais frequentes dos controles internos a partir das irregularidades com saúde. Já no segundo capítulo, o foco já será o de identificar quais os possíveis fatores relacionados às deficiências dos sistemas de controle interno municipais que estão associadas às irregularidades na gestão dos programas de saúde pública dos municípios. Para a realização de ambos os capítulos, os relatórios elaborados pelos Tribunais de Contas foram utilizados para identificação das irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios.

A dissertação está dividida em cinco seções, incluindo esta introdução, dois capítulos, nos quais estão inclusos cada um dos estudos, as considerações finais do trabalho, bem como as referências que compuseram o arcabouço teórico de cada estudo. Adicionalmente, cada estudo (capítulo) contém suas especificações, modelagem econométrica distinta, tratamento empírico e resultado respectivos, bem como suas conclusões pertinentes.

**(DES) GOVERNANÇA NA GESTÃO DA SAÚDE PÚBLICA DOS MUNICÍPIOS
BRASILEIROS: ANÁLISE DAS DEFICIÊNCIAS DOS CONTROLES INTERNOS
DAS PREFEITURAS**

RESUMO

Buscando chamar atenção para a ocorrência de falhas de gestão municipal, aqui focado nos programas de saúde pública, a pesquisa investigou a seguinte questão: quais são deficiências mais frequentes dos controles internos associadas às irregularidades na gestão da saúde pública? Os dados relativos às irregularidades na gestão da saúde pública foram analisados qualitativamente, tendo como ponto de partida um modelo taxonômico pré-definido para identificação das deficiências dos controles internos. A amostra se baseia em relatórios de 392 municípios brasileiros. Esta pesquisa preenche uma lacuna na literatura ao propor estudar as deficiências dos controles internos municipais na gestão dos programas de saúde pública, a partir da análise dos relatórios dos Tribunais de Contas de diversos estados brasileiros. Os resultados da aplicação do modelo mostraram que as deficiências dos controles internos associadas à gestão da saúde pública dos municípios são em maior parte decorrentes de uma atuação ineficiente (falhas de controle), um planejamento inadequado e estranho à realidade dos municípios, gastos desnecessários para o ente público e descumprimento de leis e normativos que regem sobre aplicação de recursos com o programa referido e o envio de documentação. A conclusão deste estudo é de que há necessidade de os controles internos auxiliarem a boa alocação de recursos públicos, conforme a legislação e planejamento do município; na elaboração de um planejamento adequado à realidade local; e na promoção de atividades continuadas de qualificação dos servidores municipais para novas atividades. Como implicação prática, sugere-se aprofundar o conhecimento sobre as especificidades da gestão no contexto municipal.

Palavras-chave: Saúde pública municipal. Governança. Sistema de Controle Interno. Deficiências.

1 INTRODUÇÃO

Este estudo pretende identificar as deficiências mais frequentes dos controles internos municipais a partir das irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios brasileiros apontadas nos relatórios elaborados pelos Tribunais de Contas (TCs). A pesquisa busca contribuir para o estudo sobre governança pública, pois analisa a ocorrência das irregularidades de forma mais detalhada que estudos similares, bem como contribuir para estudos relacionados a análise qualitativa sobre a diversidade da gestão local.

Pela sua amplitude, a governança não tem uma única definição. Resumindo o que há de comum, Robichau (2011) afirma que a governança exige uma aderência à um conjunto de regras de boas práticas de gestão, acordos constitucionais de um Estado e, ao mesmo tempo, exige de seus administradores, políticos e cidadãos, prestar contas uns aos outros. O estudo de Gisselquist (2012) ajuda a complementar o entendimento de governança, ao demonstrar que a mesma inclui três elementos comuns: (1) o processo através do qual (2) o poder (ou autoridade) é exercido (3) para gerenciar os assuntos coletivos de uma comunidade (ou país).

Assim como já vem ocorrendo na esfera privada, a governança precisa avançar no setor público, como forma de garantir a eficiência e transparência na administração, coibir irregularidades e mitigar falhas que possam comprometer o atendimento das necessidades da população (WU, 2005). Trata-se de um termo bastante discutido, especialmente sobre o desempenho dos programas de saúde municipais, mas efetivamente pouco empregado (AVELINO; BARBERIA; BIDERMAN, 2013).

Em muitos aspectos, as deficiências nos controles internos comprometem a governança nos programas de saúde municipais, favorecendo a ocorrência de corrupção e fraudes nestas organizações (LEWIS, 2006). Na saúde pública dos municípios, a ocorrência de irregularidades tem impacto no bem-estar do cidadão e são revelados na diminuição da capacidade do sistema de saúde em oferecer serviços básicos (AVELINO; BARBERIA; BIDERMAN, 2013).

Apesar da importância da governança no processo de implementação articulada das políticas na estrutura federativa e das ações para redução de desigualdades, o tema ainda é pouco abordado pela literatura brasileira (VELOSO *et al.*, 2011; OLIVIERI *et al.*, 2018). Castro (2010) e Peres e Mattos (2015) destacam que estudar sobre governança é importante em razão do processo de descentralização e dos expressivos volumes de recursos para efetivação desses programas e ações de governo.

Em geral, as literaturas que tratam sobre o tema discutem aspectos relacionados à corrupção nas políticas de saúde, tema que está em evidência em razão da conjuntura política e socioeconômica vivida no Brasil nos últimos anos¹. No entanto, Olivieri *et al.* (2018) apontam que o problema mais frequente nos municípios brasileiros não é a corrupção, mas a dificuldade de realizar uma boa gestão, indicando a importância de se aprofundar nas análises sobre as diversidades das gestões locais. Sobretudo, não se tem notícia da existência de estudos empíricos que abordem a temática a partir da perspectiva dos relatórios elaborados pelos TCs².

Dentro do contexto de que o sistema público de saúde do Brasil se configura como um dos maiores e mais complexos do mundo (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2019) e de que os TCs são instituições responsáveis pela verificação dos atos de administração, da regularidade dos gastos públicos, da fidelidade da execução do orçamento, bem como do funcionamento adequado dos sistemas de controle interno (SCI) municipais (LOPES *et al.*, 2008) o estudo surge decorrente destes fatores. Chega-se, portanto, à seguinte questão de pesquisa: **Quais são as deficiências mais frequentes dos controles internos associadas à gestão da saúde pública dos municípios?**

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Aspectos da Saúde Pública Brasileira, Governança e Literatura em Irregularidades

No Brasil, a gestão da saúde pública é realizada com compartilhamento das responsabilidades e do financiamento, pelas três esferas do governo: federal, estadual e municipal, sendo o último o principal responsável pela prestação dos serviços de saúde da população (VIEIRA, 2008). Este desenho foi delineado pela Constituição Federal de 1988, a qual unificou a saúde com a implantação do Sistema Único de Saúde (SUS). Após a promulgação da Carta Magna, surgiu a Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, e a Emenda Constitucional nº 29/2000, que normatizaram e conduzem o SUS até o momento da realização desta pesquisa.

O Ministério da Saúde (2019) apresenta o SUS como um dos maiores e mais complexos sistemas de saúde do mundo, abrangendo desde o simples atendimento para avaliação da pressão arterial, até o transplante de órgãos, garantindo o acesso integral universal e gratuito para toda a população do país. A saúde pública configura-se como uma das áreas com maior

⁽¹⁾ Fonte de informação: Corrupção e crise política ‘travam o Brasil’. Veja. Economia. Disponível em: <<https://veja.abril.com.br/economia/corruptao-e-crise-politica-travam-o-brasil-diz-forum-de-davos/>>

⁽²⁾ Os relatórios elaborados pelos TCs constituem uma base ampla e longa sobre a análise da gestão dos municípios, o que lhes permite superar algumas dificuldades impostas pelas circunstâncias brasileiras, como: alta diversidade em questões administrativas, políticas, institucionais, sociais, econômicas e demográficas.

montante de recursos públicos investidos no Brasil, envolvendo recursos estimados entre 10 a 15% do PIB brasileiro (FERRAZ; FINAN; MOREIRA, 2008; 2012; SILVA; BARKI, 2012) e um dos mais importantes dentre os serviços públicos prestados à população (DIAS *et al.*, 2013).

A partir deste cenário, o processo de planejamento e orçamento do SUS foi sendo aperfeiçoado, tornando-se cada vez mais estruturado, com definição de fases, prazos, documentos e relatórios (BANCO MUNDIAL, 2007). Apesar disso, sua aplicação na prática tem se tornado favorável à existência de diversas irregularidades, a exemplo da corrupção e da ineficiência, que impactam negativamente na qualidade e efetividade dos serviços de saúde fornecidos pelo SUS (BANCO MUNDIAL, 2007; LAURINHO; DIAS; MATTOS, 2017).

Em relação à corrupção, Laurinho, Dias e Mattos (2017) observam que as irregularidades estão relacionadas à quebra de regras de convívio, administrativas e morais, bem como da má utilização de recursos, inseridas em uma crise político-econômica vivenciada pelo Brasil. Para Ferraz, Finan e Moreira (2008) a ocorrência de corrupção gera uma série de problemas de ordem social e econômica, causando prejuízos à população, principalmente a mais pobre, que é a que mais precisa dos serviços ofertados pelo Estado.

Avelino, Barberia e Biderman (2013) destacam que as irregularidades na gestão dos programas de saúde municipais acabam por acentuar as desigualdades sociais, isto porque as irregularidades na gestão da saúde pública não reduzem apenas a qualidade do serviço prestado, mas também a eficiência desses programas. Exemplo disto, os efeitos das irregularidades com saúde pública no bem-estar do cidadão são revelados na diminuição da capacidade do sistema de saúde em favorecer serviços básicos; na ausência de medicamentos; na perda de medicamentos comprados e não distribuídos antes do vencimento; em obras paralisadas; e na ausência de efetiva utilização de equipamentos recebidos (TCU, 2017).

Veloso *et al.* (2011) indica que este cenário é identificado porque a ampliação do papel dos municípios na gestão de políticas nacionais desde a Constituição de 1988 não foi acompanhada com aprofundamento. Além do mais, este quadro é acentuado devido o setor de saúde ser muito mais vulnerável que outros serviços prestados pelo Estado, por inúmeras razões, as mais comuns sendo: grandes quantias de recursos envolvidos; as diferenças de valores dos medicamentos entre empresas farmacêuticas e sindicatos profissionais; e assimetria de informação entre profissionais e pacientes (AVELINO; BARBERIA; BIDERMAN, 2013).

Tangenciando ambos os aspectos descritos, tem-se que a ocorrência de irregularidades na gestão da saúde pública é ocasionada e intensificada pela ausência (ou falhas) da governança pública (LEWIS, 2006). Segundo o mesmo autor, a governança é um fator crítico e tem sido apontada como indispensável para que o sistema de saúde funcione efetivamente, mobilizando

a boa distribuição de recursos financeiros, humanos e de prestação de serviços. Pode-se afirmar que a governança remete ao alcance do resultado esperado e ao direcionamento da tomada de decisão, portanto, recebendo cada vez mais importância no setor público (DIAS, 2016).

Apesar dos efeitos positivos dos mecanismos da governança na gestão municipal serem difundidos pela literatura, na saúde pública ainda são pouco estudados (LEWIS, 2006; AVELINO; BARBERIA; BIDERMAN, 2013). Algumas iniciativas empíricas recentes, que tratam sobre o tema, buscaram identificá-los. Estes estudos concentraram esforços na identificação de fatores relacionados à corrupção nas políticas de saúde a partir das irregularidades evidenciadas nos relatórios da Controladoria Geral da União (CGU).

A Tabela 01 demonstra o resumo da literatura, apresentando a descrição dos estudos, conclusões e esfera/fonte dos dados onde foram aplicados.

Tabela 01: Estudo sobre irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios brasileiros

Autor(es)	Descrição do Estudo	Conclusões	Esfera/Fonte dos Dados
Vieira (2008)	Análise da qualidade dos serviços farmacêuticos no Brasil, através da análise das irregularidades do SUS	Necessidade de adoção de um enfoque sistêmico para a organização da assistência farmacêutica em municípios, haja vista que 90,3% da amostra dos municípios apresentou diversas deficiências em serviços farmacêuticos, em sua maioria, problemas básicos de gestão	597 municípios/ CGU
Peixoto <i>et al.</i> (2012)	Associação entre descentralização e corrupção nos programas de saúde pública dos municípios	Não foi identificada relação entre descentralização e corrupção, independentemente da medida de descentralização usada (fiscal ou administrativa)	178 municípios/ CGU
Dias <i>et al.</i> (2013)	Análise dos fatores associados aos desperdícios por ineficiência ou corrupção nos programas de saúde pública municipais	Foi identificada relação significativa entre inadequabilidade administrativa, fraca fiscalização e baixo nível de <i>compliance</i> às irregularidades com corrupção, resultando a necessidade de implantação de mecanismos de governança no setor público	102 municípios/ CGU
Avelino, Barberia e Biderman (2013)	Relação entre instituições de governança na área da saúde e a incidência de corrupção no local, explorando responsabilidades horizontais e verticais para reduzir a propensão de corrupção	Foi identificada correlação significativa entre a experiência dos conselhos municipais de saúde com reduções na incidência de corrupção no programa. Ao logo do tempo, cada ano adicional de experiência reduz o nível de incidência de corrupção em 2,1%.	980 municípios/ CGU
Laurinho, Dias e Mattos (2017)	Associação entre IDH e irregularidades com corrupção e ineficiência nos programas de saúde pública dos municípios	Foram identificados indícios de que a existência de irregularidades com corrupção e ineficiência estão associadas ao baixo índice de desenvolvimento humano. Necessidade do aumento de transparência pelos programas e maior atuação dos órgãos de controle, ambos considerados como fatores que podem facilitar práticas irregulares na gestão dos programas de saúde pública	281 municípios/ CGU

Fonte: Elaborado pelo autor

Notas: Os estudos foram selecionados por apresentarem constatações relevantes sobre o tema.

Como a prática da fiscalização realizada pela CGU destina-se a identificar possíveis irregularidades, seus relatórios favorecem estudos relacionados à corrupção. Em contrapartida, os resultados dos estudos indicam que é preciso aprofundar o conhecimento sobre as especificidades da gestão no contexto municipal, sendo necessário reduzir o foco dos estudos com corrupção e concentrar a atenção em questões relativas à qualidade de gestão e governança (VIEIRA, 2008; OLIVIERI *et al.*, 2018). Além disso, os fatos anteriores geram desafios que precisam ser enfrentados pelo setor de saúde, em que as falhas de governança se relacionam com problemas na gestão de recursos, no planejamento, no monitoramento do serviço, na gestão financeira, etc. (BANCO MUNDIAL, 2007). Pelo exposto, verifica-se que é necessário procurar novas *proxies* que reflitam na qualidade da governança.

2.2 O Controle Interno na Administração Pública

O controle interno tem sido abordado por diversos autores como uma das características fundamentais em qualquer organização e tem sido considerado como um elemento crucial para o sucesso das entidades (SILVA, 2017). Na administração pública, onde a preocupação com o bom uso de recursos públicos e seguir princípios de regulação e lealdade são exigências cotidianas, a preocupação com os controles internos como forma de apoiar os gestores na missão de administrar, subsidiar o controle externo e fomentar o controle social, devem estar incorporadas à realidade do setor de forma ampla (MONTEIRO, 2015).

Gauthier (1996) afirma que os controles internos são ferramentas utilizadas para atender aos objetivos da gestão e para cumprir com as responsabilidades da administração, que são: eficiência, eficácia, conformidade com leis e elaboração de relatórios financeiros. Para Sarens, Visscher e Van Gils (2010), o controle interno, no setor público, possui singularidades específicas e deve ser compreendido no contexto de atuação dessas organizações, listando uma série de requisitos que devem ser observados: (1) o foco no cumprimento de objetivos sociais e políticos; (2) uso de recursos públicos; (3) importância do ciclo do orçamento; (4) a complexidade do seu desempenho; e (5) amplo escopo de sua responsabilidade pública.

Nessa visão, a implementação de controles internos e sua organização nas instituições governamentais estão relacionadas com a gestão, fazendo parte destas como instrumentos para a viabilização da sua missão institucional, pois em qualquer organização não existe a garantia de honestidade, eficiência, prevenção dos erros e fraudes. Isto porque os processos são trabalhados por pessoas que, naturalmente, estão sujeitas a falhas, intencionais ou não, o que existe são meios de prevenir e detectar problemas de ordem formal ou material que possam

resultar em atos antieconômicos ou dolosos perante as finanças públicas (CAVALHEIRO; FLORES, 2007; SILVA, 2017). Neste contexto, tornam-se mecanismos de governança ao servirem de base para a verificação da forma como a coisa pública vem sendo gerida.

Segundo a Constituição Federal de 1988, as três esferas de governo – União, estados e municípios – devem instituir SCI. Conforme o artigo 31 da Carta Magna, a fiscalização no âmbito municipal deve ser exercida pelos SCIs do Poder Executivo municipal, na forma da lei, além das atividades do controle externo (Câmara dos Vereadores, com auxílio dos TCs). Dessa forma, ficou determinada a instalação de órgãos para executar controle interno na esfera municipal, independente da atuação do controle externo. Este comando constitucional aponta para uma preocupação com o controle do governo e das políticas públicas (CRUZ *et al.*, 2014).

Considerando que já se passaram mais de trinta anos desde a edição da Constituição Federal e não obstante tais previsões legais, diversos municípios ainda não criaram SCIs³. Além disso, grande maioria dos SCIs tem restringido suas atividades de controle ao exame da conformidade dos procedimentos administrativos, limitando-se em executar análises formais dos atos, sem desenvolver políticas de prevenção e controle mais amplas⁴ (CRUZ *et al.*, 2014).

Esta ausência ou inadequação de controles internos faz com que os governos locais enfrentem desequilíbrios fiscais e déficits promovidos por erros e fraudes de uma gestão em virtude da falta de um SCI que acompanhe as operações da entidade (BALTACI; YILMAZ, 2006). Badara e Saidin (2013) afirmam que o controle e a gestão do governo municipal mantêm uma alta relação, a ponto de que problemas nos elementos de controles aumentam as chances de revelar deficiências na gestão municipal como um todo.

Esses argumentos reforçam a premissa de que o controle interno é importante para o setor público e, inclusive, dá suporte ao objetivo do estudo, pois ao aplicarmos o controle interno na saúde pública dos municípios, deve-se perceber sua significância para a gestão como elemento de segurança, não só de redução de riscos, mas de apoio ao cumprimento de uma série de princípios, regulamentos e normas que o setor público se sujeita.

Sustentando-se na literatura, esta pesquisa preenche uma lacuna ao propor estudar as deficiências dos controles internos na gestão dos programas de saúde municipais a partir da análise dos relatórios dos TCs. Ademais, reafirma-se que na literatura desenvolvida não foram produzidas pesquisas a respeito da relação entre as deficiências do controle interno e a gestão da saúde pública, objetivo do presente estudo.

⁽³⁾ Pesquisa mostra que cidades brasileiras não têm estruturas anticorrupção. Disponível em: <<https://bit.ly/2Qkm21y>>.

⁽⁴⁾ Exemplo do estado de Paraíba. Levantamento realizado pelo TCE-PB revela que 73 dos 300 municípios paraibanos declararam ter um órgão de controle interno com estrutura mínima. Disponível em: <<https://tce.pb.gov.br/noticias/tce-pb-cobra-fortalecimento-de-controle-interno-em-mais-de-200-municipios>>

3 METODOLOGIA

Para atingir o objetivo deste estudo, que é identificar as deficiências mais frequentes dos controles internos que estão associadas às irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios, se fez uso, preliminarmente, da pesquisa bibliográfica, a fim de identificar o que vem sendo discutido sobre o tema, servindo, inclusive, de base para a classificação das variáveis que serão utilizadas no estudo.

Para a identificação das irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios, foram utilizados os relatórios elaborados e disponibilizados pelos TCs. A amostra contempla relatórios⁵: (a) que examinam as contas de governo, denominados como parecer prévio dos TCs, sobre a prestação de contas do prefeito, recomendando a aprovação ou reprovação da mesma; e (b) que examinam as contas de gestão do prefeito, na condição de administrador de recursos públicos, ou seja, quando este é o ordenador de despesas da prefeitura. Segundo Rocha (2011), estes relatórios constituem uma base ampla e longeva sobre a análise da gestão dos municípios, o que lhes permitem superar algumas dificuldades impostas pelas circunstâncias brasileiras, como: alta diversidade em questões administrativas, políticas, institucionais, sociais, econômicas e demográficas, evidenciadas no estudo de Veloso *et al.* (2011)

Para a seleção dos municípios que teriam seus relatórios fazendo parte da amostra, definiu-se uma amostra aleatória estratificada, combinando tamanho do município e estágio de desenvolvimento, combinado a condição de integrar ou não regiões metropolitanas ao redor de capitais do estado. A amostra final contempla municípios pequenos e grandes, com menor e maior nível de desenvolvimento, e que pertencem ou não a regiões metropolitanas em torno de capitais de Estados (Apêndice C). Sempre que disponível, incluiu-se a capital dos Estados na amostra.

Para os municípios em que havia disponibilidade de relatórios nos sítios eletrônicos dos TCs, a amostra foi composta de pelo menos dois relatórios, abrangendo o período de 1999 a 2015, conforme a seguinte regra:

- a) Sempre que possível, os relatórios tinham que conter a lista das irregularidades apontadas pelos auditores dos TCs, após a defesa dos prefeitos, ou seja, irregularidades consideradas não sanadas, pelos conselheiros ou pelos membros dos TCs. Quando não eram disponibilizados os relatórios finais, foram utilizados os relatórios após a análise do Ministério Público do respectivo TC;

⁽⁵⁾ Para maiores detalhes sobre as contas de governo e contas de gestão, recomenda-se a leitura do artigo de José de Ribamar Caldas Furtado (Os Regimes de Contas Públicas: contas de governo e contas de gestão. Revista do Tribunal de Contas da União, n. 109, maio/agosto 2007, p. 61-89).

- b) Foram coletados relatórios sobre a análise das contas de governo e, quando disponível, relatórios das contas de gestão do prefeito e/ou de secretários (estes últimos – relatórios das contas de gestão – só passaram a ser disponibilizados a partir de 2010). A amostra contém pelo menos dois relatórios das contas de governo de cada município e deveriam ser de dois anos distintos separados, sempre que possível, por pelo menos dez anos de intervalo;
- c) Sempre que possível, o relatório mais antigo das contas de governo deveria ser de um ano anterior ou igual a 2000, pois este foi o ano em que foi promulgada a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000). Como muitos relatórios de 2000 revelaram, os TCs foram lenientes com a aplicação imediata da lei, dando um tempo para os gestores municipais se adaptarem (nem sempre esse objetivo foi atendido, devido à indisponibilidade de relatórios mais antigos nos sítios dos TCs). Nesses casos, o relatório mais antigo disponível foi selecionado;
- d) Sempre que possível, os relatórios das contas de governo foram selecionados de maneira a obter-se, para cada Estado e para cada período (ano mais antigo e ano mais recente), uma amostra de relatórios de anos que antecederam eleição, anos em que ocorreram eleição e anos após a ocorrência de eleição; e
- e) Para aqueles TCs que disponibilizavam relatórios das contas de gestão, um terceiro relatório foi selecionado, referente a um ano próximo ao ano do relatório de contas de governo mais recente, mas não necessariamente coincidente com este (selecionou-se apenas um relatório de contas de gestão, porque esse tipo de relatório passou a ser divulgado apenas a partir de 2010);

A amostra inicial foi composta por 392 municípios brasileiros (Apêndice B) sendo excluídos aqueles que não apresentaram irregularidades com saúde, fazendo com que a amostra final fosse de 190 municípios. O caso está ilustrado abaixo:

Tabela 02: Descrição da amostra

Região	Total de relatórios analisados	Amostra inicial (municípios que atenderam os critérios de seleção ¹)	Amostra final (municípios com pelo menos uma irregularidade com saúde)	% de municípios que tiveram suas prestações de contas analisadas e apresentaram pelo menos um problema com a gestão da saúde pública	Número de problemas na gestão da saúde pública dos municípios por região
Centro-oeste	94	46	9	19,57%	14
Nordeste	271	125	82	65,60%	171
Norte	64	32	9	28,13%	12
Sudeste	237	118	58	49,15%	129
Sul	142	71	32	45,07%	50
Total	808	392	190	48,47%	376

Fonte: Elaborado pelo autor.

Legenda: (1) Disponibilidade dos relatórios nos sítios eletrônicos dos TCs.

A amostra final representa 376 irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios. Estas irregularidades identificadas foram classificadas conforme a Tabela 03:

Tabela 03: Classificações das irregularidades com saúde pública dos municípios

CLASSIFICAÇÃO TIPO/ASSUNTO DAS IRREGULARIDADES	DESCRIÇÃO (como pode ser caracterizada a ocorrência)
Contabilidade (CO)	Ocorre em relação as falhas que envolvem o exercício das práticas contábeis
Contratos/Licitação (CT)	Provocada por falhas em todas ou qualquer uma das etapas de um contrato (licitação)
Convênios (CV)	Ocorre por falhas na execução e elaboração de convênios
Despesas (DP)	Envolve o dispêndio de numerários públicos
Gestão Fiscal/Financeira (GF)	Envolve a aplicabilidade dos numerários públicos, sejam eles com relação fiscal ou financeira em geral
Gestão Patrimonial (GP)	Quando provoca danos à gestão e conseqüentemente ao patrimônio do programa municipal de saúde ou município
Limite Constitucional/Legal (LC)	Envolve o descumprimento de preceitos legais estabelecidos para aplicação mínima de recursos com saúde
Pessoal (PE)	Proveniente de falhas na aplicação de recursos públicos em relação ao setor de pessoal do programa municipal de saúde
Planejamento/Orçamento (PO)	Envolve o acompanhamento do planejamento e a elaboração da peça orçamentária
Transparência/Prestação de Contas (TP)	Provocada quando a gestão não é transparente no processo de prestação de contas

(Continua...)

Tabela 03: Classificações das irregularidades com saúde pública dos municípios

CLASSIFICAÇÃO	DESCRIÇÃO (como pode ser caracterizada a ocorrência)
NÍVEL DE GRAVIDADE DAS IRREGULARIDADES	
Grave	Irregularidades que provocam prejuízo à administração pública, geralmente reparáveis
Gravíssima	Irregularidades que provocam prejuízos à administração pública, algumas vezes irreparáveis
Moderada	Irregularidades mais amenas, pois são totalmente reparáveis
ESPÉCIE DE PENALIDADES P/ IRREGULARIDADES	
Reintegratória	Irregularidades passíveis de correção
Sancionatória	Irregularidades que terão sanções legais, com pouca possibilidade de recuperação
FASE DE OCORRÊNCIA DAS IRREGULARIDADES	
Avaliação	As irregularidades que resultam da captação de falhas quando no final do ciclo administrativo
Controle	As irregularidades resultantes da conferência incoerente de aplicações legais na gestão administrativa
Execução	As irregularidades que são impulsionadas pela aplicação incorreta de atos de fatos da administração municipal pública (ações de execução)
Planejamento	Momento em que a gestão consolida e elabora os seus planos. As irregularidades que integram esse grupo são aquelas provocadas por falta de um planejamento eficiente

Fonte: Adaptado de Soares (2018)

Para realização da análise das deficiências dos controles internos municipais conforme as variáveis descritas na Tabela 03, foi criada uma matriz, em excel, que continha em cada linha uma das irregularidades identificadas e, em cada coluna, uma das variáveis de deficiências citadas. Assim, cada irregularidade analisada era classificada na coluna a ela correspondente, gerando com isto um banco de dados com a frequência e os tipos de deficiências dos controles internos relacionadas à gestão da saúde pública mais comumente verificadas nas prefeituras.

Complementarmente, foram realizados testes de cruzamento entre as deficiências identificadas, a partir das irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios classificadas por tipo/assunto, em relação as demais deficiências. A escolha deste tipo de classificação como base para os testes de cruzamento é justificada pelo entendimento de Soares (2018, p.78), visto que “representa as matérias mais relevantes de uma gestão administrativa municipal”.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

A Tabela 04 apresenta os resultados das estatísticas descritivas realizadas quanto as classificações das constatações de irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios:

Tabela 04: Estatística descritiva das classificações de irregularidades com saúde

Classificação	Média de irregularidades com saúde por município	Máx.	Desvio-Padrão	Núm. de Ocorrências	% de ocorrência dentre o total de irregularidades com saúde
Tipos de Irregularidade					
Contabilidade	1,19	2	0,40	31	8,24%
Contratos/Licitação	1,10	2	0,31	22	5,85%
Convênios	1,00	1	0,00	3	0,80%
Despesas	1,11	2	0,31	41	10,90%
Gestão Fiscal/Financeira	1,18	2	0,40	13	3,46%
Gestão Patrimonial	1,76	4	0,96	60	15,96%
Limite Constitucional	1,07	2	0,26	44	11,70%
Pessoal	1,11	2	0,33	10	2,66%
Planejamento/Orçamento	1,33	6	0,87	96	25,53%
Transparência/Prestação de Contas	1,14	3	0,41	56	14,89%
Nível de Gravidade					
Grave	1,21	4	0,53	91	24,20%
Gravíssima	1,17	3	0,43	55	14,63%
Moderada	1,76	8	1,20	230	61,17%
Espécie das Penalidades					
Reintegratória	1,61	6	1,01	229	60,90%
Sancionatória	1,39	8	0,94	147	39,10%
Fase de Ocorrência					
Avaliação	1,24	3	0,47	72	19,15%
Controle	1,53	5	0,87	135	35,90%
Execução	1,33	3	0,58	52	13,83%
Planejamento	1,50	6	1,08	117	31,12%
Total de Irregularidades	1,91	9	1,30	376	100,00%

Fonte: Elaborado a partir das variáveis de Soares (2018)

Para as 376 ocorrências relativas a algum tipo de problema na gestão da saúde pública de 190 municípios brasileiros (Tabela 02), foi verificada uma média de 1,91 irregularidades (Tabela 04). Apesar de apresentar uma média relativamente baixa, é possível identificar municípios da amostra que apresentaram até 09 constatações de irregularidades na gestão do programa de saúde. Bandiera, Prat e Valletti (2009), Ferraz, Finan e Moreira (2008) e Dias *et al.* (2013) evidenciam que quadros como este último indicam a importância de se atentar para a ineficiência na gestão pública, dado que sua frequência pode acarretar sérios prejuízos ao erário público. Rodrigues (2019) indica, a partir deste ângulo, a necessidade de controles internos mais robustos.

Os resultados da Tabela 04 evidenciam quão diversificadas são estas ocorrências de irregularidades e, conseqüentemente, as deficiências nos controles internos dos municípios. As irregularidades mais frequentes estão classificadas por tipo/assunto “Limite Constitucional”, “Gestão Patrimonial”, “Planejamento/Orçamento”, “Despesas” e “Prestação de Contas”, somando aproximadamente 79% (257 ocorrências) do total de irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios.

Outros resultados expressivos, referem-se às classificações por nível de gravidade, a classificação por espécie de penalidade e a fase de ocorrência. Através da Tabela 04, é possível observar que a maioria das irregularidades são mais amenas, ou seja, são totalmente reparáveis. Apesar desse resultado, o número de irregularidades graves e gravíssimas se demonstram um tanto proporcional às moderadas. Esse alto número de irregularidades graves e gravíssimas (176 constatações) revelam sérios riscos à gestão do programa de saúde pública nos municípios, visto que estão associadas à prejuízos patrimoniais por vezes irreparáveis (SOARES, 2018).

No que se refere à classificação por espécie de penalidade (Tabela 04), é possível observar que a distribuição das irregularidades confirma o achado anterior (classificação por nível de gravidade). Conforme Soares (2018), esse tipo de classificação se relaciona com as implicações penais em que as irregularidades podem estar associadas. Neste entendimento, ao verificar que a maioria delas são mais amenas e totalmente reparáveis (230 irregularidades, ou 61,17%), verifica-se também que estas possuem menores implicações penais e, portanto, maior probabilidade de reintegrarem o erário público (229 irregularidades, ou 60,90%).

No âmbito do ciclo da gestão, foi verificado que as constatações de irregularidade se concentraram nas fases “Planejamento” e “Controle”. A concentração das irregularidades nestas fases evidencia que os municípios apresentaram, praticamente, quatro sextos (67%) de suas irregularidades em duas fases do ciclo administrativo. Este cenário, que vai de encontro aos resultados do estudo de Olivieri *et al.* (2018), indica que os gestores municipais deveriam planejar com mais rigor e controlar com mais eficiência as ações e serviços públicos de saúde.

Portanto, respondendo à pergunta da pesquisa, a Tabela 04 apresenta as irregularidades na gestão da saúde pública mais comumente relacionadas às deficiências nos controles internos.

A Tabela 05, por sua vez, apresenta os resultados dos testes de cruzamento realizados, considerando as classificações por tipo/assunto como base para tais testes, seguindo o entendimento de Soares (2018):

Tabela 05: Relação entre as irregularidades classificadas por assunto e outras classificações

Classificações	CO	CT	CV	DP	GF	GP	LC	PE	PO	TP
Nível de Gravidade										
Grave	10	12	3	11	5	8	8	4	16	14
Gravíssima	1	4	0	8	0	4	34	0	3	1
Moderada	20	6	0	22	8	48	2	6	77	41
Espécie de Penalidade										
Reintegratória	25	8	0	19	9	46	0	5	76	41
Sancionatória	6	14	3	22	4	14	44	5	20	15
Fase/etapa da Ocorrência										
Avaliação	26	1	0	1	1	1	2	1	1	38
Controle	2	5	3	28	3	48	16	8	8	14
Execução	2	16	0	12	4	5	2	1	6	4
Planejamento	1	0	0	0	5	6	24	0	81	0
Total de irregularidades	31	22	3	41	13	60	44	10	96	56

Fonte: Elaborado a partir das variáveis de Soares (2018)

Os resultados revelam que as ocorrências de irregularidades na gestão da saúde pública mais frequentes, com exceção daquelas classificadas por tipo/assunto “Limite Constitucional”, são também as que se apresentam mais amenas, ou seja, que possuem maiores probabilidades de serem reparadas (Tabela 05). Para Bandiera, Prat e Valletti (2009), estas ocorrências consideradas mais brandas despertam atenção para o desperdício passivo que, segundo o próprio autor, são subestimadas na maioria das vezes, apesar de tratarem sobre má gestão ou gastos desnecessários para o ente público e serem grandes responsáveis por constantes danos ao erário público (DIAS *et al.*, 2013).

Ao isolar os efeitos das irregularidades classificadas por tipo/assunto “Limite Constitucional”, que se manifestou assiduamente mais grave que as demais irregularidades (Tabela 05), observa-se que os recursos recebidos pelos programas municipais de saúde não estão sendo aplicados pelos gestores, ou seja, os gestores estão falhando exclusivamente no respectivo âmbito de sua atuação mais prioritária, como indica a Emenda Constitucional nº 29/2000, que determina a obrigatoriedade de os municípios investirem pelo menos 15% de suas receitas próprias na saúde. Salienta-se que as relações observadas convergem com os achados na literatura, especificamente quanto ao potencial impacto destas constatações na eficiência dos programas de saúde pública dos municípios (LAURINHO; DIAS; MATTOS, 2017).

Quanto à relação entre as constatações de irregularidades classificadas por assunto e por espécie de penalidade, os resultados confirmam as relações anteriores e convergem com os achados das literaturas, uma vez que, ao apresentarem menores impactos na gestão da saúde pública dos municípios, menores as sanções legais e, por sua vez, maiores as chances de recuperação dos danos causados por estas irregularidades (SOARES, 2018). Para as ocorrências classificadas por tipo/assunto “Limite Constitucional”, os resultados da relação também convergem com os achados relacionados a gravidade e confirmam os achados das literaturas. De acordo com Soares (2018), apesar da aplicação de sanções preventivas que vislumbram a redução de erros e violações futuras, servindo como uma medida de segurança para as ocorrências deste tipo/assunto, há pouca possibilidade de recuperação.

No âmbito do ciclo da gestão, os resultados das análises anteriores indicam que a fase em que mais ocorreram irregularidades na gestão da saúde é a de “Controle” (Tabela 04). Os resultados da Tabela 05 indicam, por sua vez, que embora as falhas na fase de “Controle” sejam numerosas, geralmente elas estão acompanhadas por falhas em outras fases do ciclo da gestão, como é o caso das irregularidades classificadas por tipo/assunto “Limite Constitucional”, “Despesas” e “Prestação de Contas”, que apresentaram falhas nas fases de “Planejamento”, “Execução” e “Avaliação”, respectivamente.

Apenas as irregularidades classificadas por tipo/assunto “Gestão Patrimonial” apresentaram majoritariamente falhas na fase de “Controle”, se apresentando como a maior responsável pela frequência de irregularidades deste assunto.

Por fim, em relação as irregularidades classificadas por tipo/assunto “Planejamento e Orçamento”, como era de se esperar, falhas na fase de “Planejamento” são potencialmente responsáveis pela frequência destas irregularidades e indicam que os gestores municipais estão elaborando seus planos sem observar as necessidades de cada município.

5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa investigou, através da análise dos relatórios elaborados e disponibilizados pelos Tribunais de Contas e da aplicação do Modelo Taxonômico elaborado por Soares (2018), as deficiências dos controles internos mais frequentes que estão associadas as irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios.

Através da análise das irregularidades nos programas de saúde pública dos municípios brasileiros, é possível observar que as deficiências mais frequentes estão relacionadas ao descumprimento de “Limite Constitucional”, à má “Gestão Patrimonial”, às falhas na

elaboração do “Planejamento/Orçamento”, à realização das “Despesas” e à elaboração da “Prestação de Contas”. Estas irregularidades merecem atenção especial dos órgãos fiscalizadores e dos usuários da informação contábil (prefeitos, servidores municipais, membros dos conselhos municipais, cidadãos, etc), pois a ineficiência de gestão afeta mais a implementação das políticas públicas nos municípios.

Além disso, os resultados da pesquisa indicam que a frequência destas irregularidades é em maior parte decorrente de uma atuação ineficiente do órgão de controle interno, da realização de um planejamento inadequado e estranho à realidade dos municípios, de gastos desnecessários para o ente público e do descumprimento de leis e normativos que regem sobre aplicação de recursos com o programa de saúde e o envio de documentação. Estes resultados indicam a existência de diversas fragilidades de gestão, um problema que deve ser enfrentado por meio de instrumentos específicos.

Desse modo, como implicação prática, de especial interesse aos gestores municipais, observa-se a grande necessidade dos municípios alocarem recursos eficientemente conforme as legislações, regras e objetivos dos programas de saúde, bem como o seu próprio planejamento e a qualificação de seus servidores para novas atividades de planejamento e controle, não somente com o uso de recursos públicos, mas também com as políticas e ações dirigidas à produção de serviços de saúde.

Por fim, estes resultados indicam que é preciso aprofundar o conhecimento sobre as especificidades da gestão no contexto municipal, o que não implica, de nenhuma forma, reduzir o esforço de combate à corrupção por meio de fiscalizações, investigações e qualificação de mecanismos e órgãos de controle governamental, internos e externos ao Poder Executivo.

FATORES RELACIONADOS AS DEFICIÊNCIAS DOS CONTROLES INTERNOS: EVIDÊNCIAS A PARTIR DAS IRREGULARIDADES NA GESTÃO DA SAÚDE PÚBLICA DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS

RESUMO

Controles internos fragilizados condicionam a gestão municipal aos descaminhos, desvios de recursos ou à gestão fraudulenta. Buscando chamar a atenção para os possíveis fatores que comprometem a atuação dos controles internos no combate às falhas de gestão municipal, aqui focado nos programas de saúde pública, a pesquisa investigou a seguinte questão: quais são os fatores que estão relacionados as deficiências dos controles internos associadas às irregularidades na gestão da saúde pública? Para determinar os possíveis fatores, os dados coletados foram submetidos ao ajuste de uma regressão logística, com seleção das variáveis através do método *backward elimination*. A presença de deficiências nos controles internos está associada a um baixo desenvolvimento humano dos municípios, ausência de controles internos implantados, ou quando implantados, pouco qualificados. A discussão fornece uma potencial contribuição, especialmente aos órgãos fiscalizadores e os usuários da informação (prefeitos, servidores municipais, membros de conselhos municipais, cidadãos, Tribunais de Contas, etc.) pois a ineficiência afeta mais frequentemente a implementação de políticas públicas nos municípios e a articulação entre os órgãos e os usuários podem intensificar o processo de combate às irregularidades na gestão.

Palavras-chave: Irregularidades de Gestão Municipal. Sistema de Controle Interno. Deficiências. Saúde Pública Municipal. Fatores Associados.

1 INTRODUÇÃO

Este estudo surge com o objetivo de investigar os possíveis fatores relacionados às deficiências dos controles internos municipais associadas às constatações de irregularidades na gestão dos programas de saúde pública dos municípios. Através da pesquisa, elucidaremos quais fatores impedem uma atuação eficiente dos sistemas de controle interno (SCI) municipais na gestão dos programas de saúde a nível municipal.

O controle interno é tido como uma das funções clássicas da administração de qualquer entidade, seja pública ou privada, sendo precedido pelas atividades administrativas de planejamento, organização e coordenação. Este mecanismo de controle visa o alcance de melhores serviços públicos e a garantia constitucional de que sejam entregues à sociedade, oportunizando-a inúmeros benefícios, ao tempo que evita problemas na gestão pública (CAVALHEIRO; FLORES, 2007).

Recentemente, contudo, escândalos corporativos sobre a má gestão dos municípios ainda são noticiados, despertando questionamentos sobre a eficiência de controles internos (MONTEIRO, 2015), tornando-os centro das discussões, especialmente sobre governança e gestão dos programas de saúde dos municípios (AVELINO; BARBERIA; BIDERMAN, 2013). Mesmo com avanços consideráveis na literatura, como a realização de trabalhos empíricos interpretativistas que identificaram efeitos positivos de técnicas de controle nas entidades (AFIAH; AZWARI, 2015; NOGUEIRA; JORGE, 2017), muito ainda pode ser explorado.

A discussão sobre a eficiência dos controles internos tem se demonstrado uma demanda crescente das sociedades atuais. No contexto da saúde pública brasileira, há uma tendência de ampliação da discussão sobre o tema, dada sua inquestionável importância social (DIAS, 2016). Conforme Pessoto *et al.* (2007) e o Ministério da Saúde (2019), o sistema brasileiro de saúde é um dos maiores e mais complexos do mundo, abrangendo desde o simples atendimento para avaliação da pressão arterial, até o transplante de órgãos, garantindo o acesso integral, universal e gratuito para toda a população do país.

Avelino, Barberia e Biderman (2013) observam no sistema de saúde pública do Brasil um cenário ideal para a ocorrência de irregularidades. Segundo os autores, a saúde pública brasileira é muito mais vulnerável que outros serviços prestados à população, em razão das grandes quantias de recursos envolvidos na gestão desse sistema; diferenças de valores dos medicamentos entre empresas farmacêuticas e sindicatos profissionais; e assimetria de informação entre profissionais e pacientes.

Por muitas ocasiões, os relatórios produzidos pelos Tribunais de Contas (TCs) apresentam numerosas irregularidades de gestão (RODRIGUES, 2019). Segundo Lewis (2006), na saúde pública, a presença de irregularidades pode ser explicada pela falta de preocupação dos gestores municipais com os princípios básicos de governança. Além do mais, complementa Lewis (2006), as deficiências nos controles internos podem comprometer a governança e favorecer a ocorrência de corrupção e fraudes nos sistemas de saúde pública.

Sustentando-se na literatura, é possível observar outros fatores que podem influenciar na ocorrência de irregularidades, como: o fator humano, institucional, organizacional, tempo e o sistema contábil adequado (XU *et al.*, 2003; BALTACI; YILMAZ, 2006; AVELINO; BARBERIA; BIDERMAN, 2013; AFIAH; AZWARI, 2015; PICCOLI; KLANN, 2015; RODRIGUES, 2019). Apesar desses fatores serem difundidos pela literatura, na saúde pública, seus efeitos ainda são pouco estudados.

Diante do contexto e considerando que a saúde é uma das áreas que deve receber maior atenção dos entes governamentais, o que exige, portanto, uma gestão mais eficiente (DIAS *et al.*, 2013), chega-se à seguinte questão de pesquisa: **Quais são os fatores relacionados às deficiências dos controles internos que estão associadas as irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios brasileiros?**

Deste modo, o estudo busca contribuir para uma melhor gestão dos programas de saúde dos municípios brasileiros, bem como na conscientização da sociedade geral sobre a atuação dos SCIs na prevenção de irregularidades na gestão municipal que causam prejuízos à sociedade e ao erário público.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Órgãos de Controle e o Combate às Irregularidades na Gestão Municipal

Na esfera governamental brasileira existem duas instâncias de controle: o interno, exercido no âmbito do ente ou órgão controlado, e o externo, exercido por agentes fora do âmbito do ente ou órgão objeto de controle (BRASIL, 1988). Os órgãos de controle interno e externo atuam como um elo entre o cidadão e o governo, desempenhando um importante papel nas relações estado e sociedade, contribuindo para aderência aos parâmetros legais, para a boa execução dos programas do governo e na prevenção de irregularidades (ROBERTS; POLLIT, 1994; MILESKI, 2003; CRUZ *et al.*, 2014). Uma vez que o objetivo dos órgãos de controle é comum, o sucesso de suas ações, depende, muitas vezes, de uma atuação conjunta e complementar (KRONBAUER *et al.*, 2011).

A atuação dos órgãos de controle, no entanto, não deve ser vista apenas como uma obrigatoriedade a ser cumprida ou como um instrumento responsável pelo registro de atos e fatos advindos dos gestores na administração pública, mas como uma ferramenta de suporte à verificação dos atos realizados pelo gestor público e do respeito aos princípios constitucionais (CRUZ *et al.*, 2014). Neste contexto, tornam-se mecanismos de governança ao servirem de base para a verificação da forma como os recursos públicos vêm sendo utilizados.

As análises realizadas pelos TCs nas prestações de contas dos municípios, a exemplo, se constituem em mecanismos de governança ao serem responsáveis pela verificação dos atos da administração, à regularidade dos gastos públicos e à fidelidade da execução do orçamento público. Além disso, uma característica significativa das análises realizadas pelos TCs é a de verificar se os SCIs municipais estão funcionando adequadamente (RONCALIO, 2009; LOPES *et al.*, 2008). A partir da atuação dos TCs é possível verificar o nível de confiabilidade dos relatórios produzidos pelos SCIs municipais (RODRIGUES, 2019).

Nesse sentido, o controle interno cumpre um papel de gerador de confiança para o controle externo, assumindo papel de protagonista na gestão das políticas públicas (CRUZ *et al.*, 2014). Silva (2017) destaca que o controle interno tem sido abordado por diversos autores como fator crucial para o sucesso em qualquer entidade. Sem controle interno, ou com controle interno fragilizado, a entidade fica sujeita aos descaminhos, aos desvios de recursos ou à gestão fraudulenta (RIBEIRO FILHO *et al.*, 2008; ARAUJO *et al.*, 2016). Isto significa que a ação eficiente (ou a qualidade) do controle interno reduz a ocorrência de fraudes e desvios de recursos públicos, inclusive, de corrupção (NOGUEIRA; JORGE, 2017; MOHALLEM; BRANDÃO, 2018).

A partir do pressuposto de que a existência de irregularidades na gestão municipal é indício de que há deficiências nos sistemas de controle interno, o presente estudo pretende analisar quais são os fatores que podem explicar estas deficiências relacionadas à gestão da saúde pública dos municípios.

2.2 Pesquisas Anteriores

A literatura tem evidenciado estudos que se dedicaram a identificar aspectos que podem explicar a ocorrência de irregularidades na gestão pública. Na presente pesquisa, esses estudos foram divididos em duas linhas de pesquisa: (1) aspectos relacionados ao SCI e que podem influenciar a sua atuação na governança pública; e (2) aspectos que se relacionaram às características municipais que podem influenciar a ocorrência de irregularidades no município.

Destaca-se que os estudos que serão apresentados a seguir foram selecionados por apresentarem constatações relevantes sobre o tema, além de despertar a atenção para fatores que podem acentuar as irregularidades na gestão dos municípios.

A Tabela 06 demonstra o resumo da literatura, apresentando a descrição dos estudos, conclusões e esfera/fonte dos dados onde foram aplicados.

Tabela 06: Literatura sobre fatores associados às irregularidades na gestão municipal

Autor(es)	Associações propostas	Relações encontradas	Esfera/Fonte dos Dados
(1) Aspectos relacionados aos SCIs			
Xu <i>et al.</i> (2003)	Fatores humanos e organizacionais	Negativa	4 organizações da Austrália ⁽¹⁾
Baltaci e Yilmaz (2006)	Fatores organizacionais e institucionais	Negativa	7 países
Roncalio (2009)	Fator organizacional	Positiva	17 municípios; TCE-SC
Kronbauer <i>et al.</i> (2011)	Fatores institucionais	Negativa	99 municípios; TCE-RS
Avelino, Barberia e Biderman (2013)	Fator tempo/experiência	Negativa	980 municípios; CGU
Afiah e Azwari (2015)	Fatores institucionais	Negativa	Cidades da Sumatra do Sul ⁽²⁾
Piccoli e Klann (2015)	Fator humano	Positiva	13 municípios ⁽³⁾
Azevedo, Lino e Diniz (2018)	Fator humano	Negativo ⁽⁴⁾	2.800 municípios (Brasil)
Rodrigues (2019)	Fatores institucionais e sistema contábil	Negativa	150 municípios (Brasil), TCs
(2) Características municipais			
Tanzi e Davoodi (1997)	Receita municipal	Negativa	42 a 95 países
Gupta, Davoodi e Alonso-Termo (1998)	Coeficiente de Gini	Positiva	38 a 87 países
Akçay (2006)	Desenvolvimento humano	Negativa	63 países
Ferraz, Finan e Moreira (2008; 2012)	Desenvolvimento humano	Negativa	365 municípios; CGU
Peixoto <i>et al.</i> (2012)	Coeficiente de Gini	Não identificada	178 municípios; CGU
Pereira e Filho (2012)	Receita municipal	Positiva	417 municípios; TCE-BA
Cruz <i>et al.</i> (2014)	População	Positiva	34 municípios; CGU
Laurinho, Dias e Mattos (2017)	Desenvolvimento humano	Negativa	281 municípios; CGU

Fonte: Elaborado pelo autor

Legenda: (1) As organizações utilizadas para o estudo não foram identificadas; (2) Não foi especificado no estudo o número de cidades da Sumatra do Sul utilizadas no estudo; (3) Informações coletadas a partir de aplicação de questionário aos contadores dos municípios; e (4) Impacta negativamente a execução e adoção de práticas complexas, contudo, o efeito é inverso quando as práticas são consideradas simples.

Notas: Os aspectos relacionados aos SCIs municipais que podem influenciar a presença de irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios são: o fator humano – remete à rotatividade de cargos técnico-burocráticos, posições predominantemente estáveis nas organizações do setor público; o fator institucional – enfatiza as implantações do sistema do controle interno e da auditoria interna nos municípios, que podem promover estruturas municipais de alta qualidade e capazes de reprimir possíveis falhas; o fator organizacional – possui atenção à estrutura organizacional, capaz de fornecer um conjunto de medidas de proteção, pois é responsável pelo acompanhamento/controle do órgão; o fator tempo – medida utilizada para capturar a experiência dos municípios; e o sistema contábil – qualidade da informação gerada pelo sistema contábil adotado. Em relação aos aspectos relacionados às características dos municípios, não foram encontradas teorias consolidadas, apenas constatações realizadas por estudos com finalidades semelhantes em relação às irregularidades na gestão pública e, portanto, estes aspectos foram escolhidos por trazerem características municipais que podem estar associadas a presença de irregularidades.

3 METODOLOGIA

Os dados utilizados neste estudo foram obtidos a partir dos relatórios elaborados e disponibilizados pelos Tribunais de Contas (TCs) dos estados brasileiros. A escolha dos relatórios elaborados pelos TCs ocorreu em virtude de possuírem como objetivo a verificação dos atos da administração, a regularidade dos gastos públicos e a fidelidade da execução do orçamento público, através da análise das prestações de contas dos municípios (BRASIL, 1988). Apesar destes relatórios representarem uma fonte de dados técnicos (não científicos), eles têm sido utilizados para a construção de base de dados de pesquisas que versam sobre irregularidades na gestão pública.

A amostra contempla relatórios¹: (a) que examinam as contas de governo, denominados como parecer prévio dos TCs, sobre a prestação de contas do prefeito, recomendando a aprovação ou reprovação da mesma; e (b) que examinam as contas de gestão do prefeito, na condição de administrador de recursos públicos, ou seja, quando este é o ordenador de despesas da prefeitura. Segundo Rocha (2011), estes relatórios elaborados pelos TCs constituem uma base ampla e longa sobre a análise da gestão dos municípios e permitem superar, segundo Veloso *et al.* (2011), algumas dificuldades impostas pelas circunstâncias brasileiras, como: alta diversidade em questões administrativas, políticas, institucionais, sociais, econômicas e demográficas.

Para a seleção dos municípios que teriam seus relatórios fazendo parte da amostra, definiu-se uma amostra aleatória estratificada, relacionando tamanho do município e estágio de desenvolvimento, combinado à condição de integrar ou não regiões metropolitanas ao redor de capitais do estado. A amostra final contempla municípios pequenos e grandes, com menor e maior nível de desenvolvimento, e que pertencem ou não a regiões metropolitanas em torno de capitais de Estados (Apêndices B e D). Sempre que disponível, incluiu-se a capital dos Estados na amostra.

Para os municípios em que havia disponibilidade de relatórios nos sítios eletrônicos dos TCs, a amostra dos relatórios foi composta de pelo menos dois relatórios de dois períodos distintos, sendo o primeiro de 1999-2005, mais próximo da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e o segundo de 2009-2015. Quando não foi possível atender a esse critério, selecionou-se relatórios o mais próximo desses períodos. Portanto, um ano mais recente e um

⁽¹⁾ Para maiores detalhes sobre as contas de governo e contas de gestão, recomenda-se a leitura do artigo de José de Ribamar Caldas Furtado (Os Regimes de Contas Públicas: contas de governo e contas de gestão. Revista do Tribunal de Contas da União, n. 109, maio/agosto 2007, p. 61-89).

mais afastado para que possa ser realizada a comparação entre as irregularidades em períodos diferentes. Foram analisados 808 relatórios de 392 municípios brasileiros (Apêndice B). Desses, 190 municípios apresentaram irregularidades na gestão da saúde pública (Tabela 07).

Tabela 07: Descrição da amostra

Região	Total de relatórios analisados no período 1999-2005 e 2009-2015	Municípios que atenderam os critérios de seleção ⁽¹⁾	Municípios com pelo menos uma irregularidade com saúde	% de municípios que tiveram suas prestações de contas analisadas e apresentaram pelo menos um problema com a gestão da saúde pública
Norte	64	32	9	28,13%
Nordeste	271	125	82	65,60%
Centro-oeste	94	46	9	19,57%
Sudeste	237	118	58	49,15%
Sul	142	71	32	45,07%
Total	808	392	190	48,47%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Legenda: (1) Disponibilidade dos relatórios nos sítios eletrônicos dos TCs.

Estas irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios, identificadas nos relatórios, foram utilizadas para a construção de *proxy* das deficiências dos controles internos. Para a construção de *proxies* sobre os fatores explicativos, foram utilizadas as variáveis que empregam dados sobre os SCIs, bem como dados econômicos, sociais, financeiros e demográficos dos municípios, denominadas como características municipais.

Com relação às informações sobre os SCIs municipais, estas foram coletadas através da consulta realizada nos sítios eletrônicos dos municípios, bem como através de questionário (Apêndice A) aplicado pelo próprio pesquisador aos gestores/responsáveis, através da ouvidoria municipal, sistema eletrônico do serviço de informação ao cidadão (e-SIC), e-mail eletrônico ou envio de correspondências (cartas).

Dos 392 municípios que atenderam ao critério de seleção, 176 disponibilizaram em seus sítios eletrônicos ou atenderam às solicitações realizadas, quanto as leis que dispõe sobre o ano de criação, estrutura, composição e outras características dos SCIs municipais, bem como aspectos relacionados ao funcionamento do sistema contábil do município (Apêndice D), sendo obtidas as seguintes variáveis:

Tabela 08: Variáveis sobre os sistemas de controles internos municipais

BASE TEÓRICA	VARIÁVEIS SCI	DESCRIÇÃO
Xu <i>et al.</i> (2003), Baltaci e Yilmaz (2006), Roncalio (2009); Avelino, Barberia e Biderman (2013), Afiah e Azwari (2015), Piccoli e Klann (2015) e Rodrigues (2019)	SCIM – Sistema de controle interno municipal	Representa se há SCI implantado na estrutura municipal
	QAI – Quantidade de anos da implantação do SCI	Quantidade de anos da implantação do SCI na estrutura municipal
	OSP – Órgão/secretaria própria para estrutura do SCI	Representa se há órgão ou secretaria para o funcionamento das atividades do SCI
	CQP – Composição quadro pessoal do SCI	Observa a composição do quadro de servidores do SCI, por efetivos ou comissionados
	AUDI – Auditoria interna na estrutura do SCI	Representa se há auditoria interna implantada na estrutura do SCI
	SCM – Sistema contábil municipal	Identifica se o sistema contábil do município é próprio ou terceirizado

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quanto as variáveis que empregam dados econômicos, sociais, financeiros e demográficos dos municípios, estas são as mesmas utilizadas em literaturas que tratam sobre o tema, sendo evidenciadas a seguir:

Tabela 09: Variáveis sobre circunstâncias (características) municipais

BASE TEÓRICA	FATORES	DESCRIÇÃO
Kronbauer <i>et al.</i> (2011), Cruz <i>et al.</i> (2014) e Avelino, Barberia e Biderman (2013)	POP – População	Estimativa do número de habitantes por município
Akçay (2006), Ferraz, Finan e Moreira (2008; 2012) Kronbauer <i>et al.</i> (2011) e Laurinho, Dias e Mattos (2017)	IDHM – Índice de desenvolvimento municipal	Índice que capta, no logo prazo, a evolução de três dimensões básicas: renda, educação e saúde
Gupta, Davoodi e Alonso-Termo (1998) e Peixoto <i>et al.</i> (2012)	GINI – Coeficiente de gini	Coeficiente utilizado para avaliar a distribuição de riqueza (medir a desigualdade social)
Tanzi e Davoodi (1997) e Pereira e Filho (2012)	RMA – Receita municipal arrecadada	Recursos arrecadados e destinados para manter a estrutura do Estado e oferecer bens e serviços à sociedade

Fonte: Elaborado pelo autor.

Notas: Tanto a grandeza que representa a variável População quanto a que representa o IDHM foram obtidas em consulta ao sítio eletrônico do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), que realizou e disponibilizou as projeções de Estimativas de População e Índice de desenvolvimento municipal. Os dados sobre o Coeficiente de Gini foram coletados no sítio eletrônico do Instituto de Pesquisas Econômicas e Aplicadas (IPEA). As informações sobre a Receita municipal arrecadada foram consultadas e coletadas nos sítios eletrônicos das Finanças do Brasil (Finbra) e no Sistema de Coleta de Dados Contábeis (SISTN).

Para investigar a associação entre as *proxies*, foi realizado o ajustamento de uma regressão logística, o teste qui-quadrado e estimando-se razões de chance (RC) brutas e seus respectivos intervalos de confiança de 95%. A Tabela 10 evidencia as variáveis utilizadas no estudo, bem como suas descrições, base teórica, fonte e sinal esperado.

Tabela 10: Variáveis utilizadas no estudo

Variáveis	Descrição	Fonte	Sinal Esperado
Variável Dependente			
IGSP ⁽¹⁾	Variável binária. Assume 1 quando o município apresenta irregularidades na gestão da saúde e 0 caso contrário	TCs e Autores	
Variáveis Independentes			
SCIM	Variável binária. Assume 1 se o município houver em sua estrutura SCI implementado e 0 caso contrário	Gestores Municipais	Negativo
QAI	Variável numérica. Quantidade de anos da implantação do SCI na esfera municipal distribuído em 4 grupos	Gestores Municipais	Negativo
OSP	Variável binária. Assume 1 quando SCI dispõe de órgão/secretaria para o SCI e 0 caso contrário	Gestores Municipais	Negativo
CQP	Variável binária. Assume 1 quando quadro de pessoal do SCI é composta por servidores efetivos e 0 casos contrários	Gestores Municipais	Negativo
AUDI	Variável binária. Assume 1 quando a prefeitura dispõe de órgão de auditoria interna e 0 caso contrário	Gestores Municipais	Negativo
SCM	Variável binária. Assume 1 quando a prefeitura dispõe de sistema contábil próprio no município e 0 caso contrário	Gestores Municipais	Negativo
Variáveis de Controle			
POP ⁽²⁾	População do município em número de habitantes	IBGE	Positivo
IDHM ⁽³⁾	Índice que varia de 0 a 1, quanto mais próximo de 1, maior é o desenvolvimento humano do município	IBGE	Negativo
GINI ⁽³⁾	Indicador que varia de 0 a 1, quanto mais próximo de 0, melhor é a distribuição de renda, e quanto mais próximo de 1, pior é a distribuição	IPEA	Positivo
RMA ⁽²⁾	Valor em reais da receita municipal do município	Finbra e SISTN	Negativo

Fonte: Elaborado pelo autor.

Legendas: (1) IGSP: Irregularidades na gestão da saúde pública; (2) Calculado com base nos valores informados pelo IBGE (população) e Finbra e SISTN (receita) dos anos de 1999 a 2015; e (3) Anos base 2000 e 2010.

Notas: Rodrigues (2019) compreende que deficiências existentes no SCI reduzem a qualidade da informação contábil, razão pela qual a variável SCM (sistema contábil do município) foi incluída no modelo.

Destaca-se que a regressão foi realizada incluindo todas as variáveis e foram selecionadas por meio do processo *backward elimination*. Para efeito de seleção das variáveis, utilizou-se um nível de significância de 20% ($p < 0,20$)², seguindo o entendimento de Lee e Koval (1997).

⁽²⁾ Em “*Determination of the best significance level in forward stepwise logistic regression*”, os autores Lee e Koval (1997) observaram que a escolha de $p < 0,05$ é muito rigorosa e por isso pode excluir variáveis importantes do modelo, indicando, portanto, escolher um valor entre $p < 0,15$ e $p < 0,20$.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Na Tabela 11 são apresentadas as estatísticas descritivas das variáveis pesquisadas sobre SCI segundo a variável IGSP, apresentando os seguintes resultados:

Tabela 11: Distribuição e razão de chance (RC) de IGSP, segundo as variáveis sobre SCI

Variáveis	Observações (%)	IGSP		RC (IC95%)	P
		Não (%)	Sim (%)		
Variáveis sobre SCI					
SCIM					0,169*
Não implantado	15 (8,06)	11 (5,91)	4 (2,15)	2,12 (0,70-6,41)	
Implantado	171 (91,94)	94 (50,54)	77 (41,40)	0,94 (0,87-1,02)	
QAI					0,776**
≤ 10 anos	29 (15,59)	17 (9,14)	12 (6,45)	0,90 (0,40-2,01)	
11 – 20 anos	126 (67,74)	68 (36,56)	58 (31,18)	1,37 (0,73-2,57)	
21 – 30 anos	28 (15,05)	19 (10,22)	9 (4,84)	0,57 (0,24-1,33)	
≥ 31 anos	3 (1,61)	1 (0,54)	2 (1,08)	2,63 (0,24-29,55)	
OSP					0,774*
Não possui	35 (18,82)	19 (10,22)	16 (8,60)	0,91 (0,50-1,66)	
Possui	151 (81,82)	86 (46,24)	65 (34,95)	1,02 (0,89-1,18)	
CQP					0,943*
Comissões	97 (52,15)	55 (29,57)	42 (22,58)	1,01 (0,77-1,33)	
Efetivos	89 (47,85)	50 (26,88)	39 (20,97)	0,98 (0,73-1,34)	
AUDI					0,783*
Não estruturada	60 (32,26)	33 (17,74)	27 (14,52)	0,94 (0,62-1,43)	
Estruturada	126 (67,74)	72 (38,71)	54 (29,03)	1,03 (0,84-1,26)	
SCM					0,104*
Terceirizado	172 (92,47)	100 (53,76)	72 (38,71)	1,07 (0,98-1,17)	
Próprio	14 (7,53)	5 (2,69)	9 (4,84)	0,43 (0,15-1,23)	
Total (amostra válida)	186 (100)	105 (56,45)	81 (43,55)	-	-
Elegíveis n (%)	808 (100,00)				
Válidos n (%)	186 (20,05)				
Omissos n (%)	622 (79,95)				

Fonte: Elaborado pelo autor.

Legendas: * Teste qui-quadrado; ** Teste de tendência de cochran - armitage

Quanto à estatística descritiva das variáveis que tratam sobre as características municipais, segundo a variável IGSP, a Tabela 12 apresenta os seguintes resultados:

Tabela 12: Estatística descritiva das características municipais, segundo a presença de IGSP

Variáveis	Total (%)	IGSP		Mann-Whitney	P ^a
		Não (Média ± DP); [RC (IC 95%)]	Sim (Média ± DP); [RC (IC 95%)]		
Características municipais					
População ⁽¹⁾	808 (100)	131,09 ± 380,88; [1,02 (0,92-1,14)]	221,65 ± 569,67; [0,93 (0,71-1,22)]	<0,001***	0,606
IDHM ⁽²⁾	808 (100)	0,619 ± 0,118; [1,08 (0,86-1,36)]	0,637 ± 0,108; [0,83 (0,52-1,34)]	<0,001***	0,467
Coeficiente de Gini ⁽²⁾	808 (100)	0,551 ± 0,065; [0,99 (0,91-1,08)]	0,546 ± 0,058; [1,01 (0,81-1,28)]	0,298	0,874
Receita municipal arrecadada ⁽³⁾	808 (100)	188,50 ± 863,38; [0,94 (0,86-1,02)]	445,22 ± 1857,17; [1,19 (0,95-1,49)]	0,081*	0,133

Fonte: Elaborado pelo autor

Legenda: (a) Teste qui-quadrado; (1) Mil habitantes; (2) Anos base 2000 e 2010; e (3) Milhões de reais.

* Significativo a 10% ** Significativo a 5% *** Significativo a 1%

Conforme consta na Tabela 11, foram identificados 808 relatórios elegíveis para o estudo, dos quais 186 (20,05%), denominados como a amostra válida, referentes a 135 municípios, disponibilizaram em seus sítios eletrônicos ou atenderam à solicitação realizada quanto as informações sobre os SCIs em suas esferas (Apêndice D). Muito embora esse número tenha sido superior, de 176 municípios (344 análises/relatórios), diversos municípios só instituíram SCI após o exercício das prestações de contas que compõe a amostra deste estudo, sendo, portanto, removidos da análise. Com relação à amostra válida, 43,55% apresentaram pelo menos uma irregularidade na gestão da saúde pública (Tabela 11).

Em relação as variáveis que tratam sobre os SCIs municipais, foi verificado que 91% da amostra válida possuía SCI implantado no momento da análise pelos TCs (Tabela 11). Foi observada a presença de pelo menos uma irregularidade na gestão da saúde pública em aproximadamente 42% destas análises. Além disso, maioria dos municípios que tiveram suas contas analisadas e apresentaram pelo menos uma irregularidade com saúde possuía SCI implantado a pelo menos 11 anos (Tabela 11).

Consta ainda, na Tabela 11, que aproximadamente 82% da amostra válida (151 análises/relatórios) apresentava órgão ou secretaria própria para o funcionamento das atividades do SCI. Destas 151 análises, 65 apresentaram pelo menos uma irregularidade na gestão da saúde pública, restando 86 análises (pouco mais de 46% da amostra válida) com presença de irregularidades de gestão em outras áreas (Tabela 11).

Em relação à variável que trata sobre a implantação da auditoria interna, foi verificado que o número de municípios que tiveram suas contas analisadas e apresentavam auditoria interna já constituída na estrutura municipal, correspondia 67,7% da amostra válida (126 análises/relatórios). O número de irregularidades não relacionadas à gestão da saúde pública também é superior àquelas relacionadas à saúde pública, neste último caso (Tabela 11).

Quanto à composição do quadro de pessoal do SCI, foi verificada a prevalência de servidores comissionados em relação aos servidores efetivos (Tabela 11) em aproximadamente 48% da amostra válida. Além disso, foi verificado que nas duas situações de composição de quadro de pessoal, houve baixa disparidade entre o número de irregularidades na gestão da saúde e de irregularidades de gestão em outras áreas.

No que se refere à adoção do sistema contábil municipal, o resultado da análise indicou que mais de 92% da amostra válida apresenta sistema contábil terceirizado na estrutura municipal. Apesar do cenário visualizado, a relação entre o número de irregularidades relacionadas à saúde e outras irregularidades é diferente da encontrada para aqueles municípios que possuem sistema contábil próprio, onde o número de irregularidades na gestão da saúde

tem se demonstrado superior àquelas irregularidades relacionadas a outras áreas da gestão municipal.

Em relação as estimativas das razões de chances, os resultados da Tabela 11 indicam que os municípios que apresentavam SCI não implantados, tempo de implantação dos SCIs entre 11-20 e ≥ 31 anos, órgão ou secretaria próprias para a estrutura dos SCIs, quadro de pessoal dos SCIs compostos por servidores comissionados, auditoria interna estruturadas, sistemas contábeis municipais terceirizados, possuem mais chances de apresentar irregularidades na gestão da saúde pública.

Os resultados dos testes qui-quadrados, realizados entre as variáveis que tratam sobre os SCIs municipais e a aquela que trata da ocorrência de irregularidades na gestão da saúde pública (Tabela 11), indicam que as variáveis que tratam sobre SCIM e SCM estão mais associadas à presença de irregularidades com saúde.

Em relação aos resultados encontrados na Tabela 12, quanto as variáveis que tratam das características municipais, foi verificado que os municípios que apresentaram em seus relatórios pelo menos uma irregularidade na gestão da saúde pública, possuíam, em média, maior população, maior IDHM, menor GINI e maiores receitas que os municípios que não apresentaram nenhuma irregularidade relacionada ao programa de saúde.

Quanto as estimativas das razões de chance, os resultados da Tabela 12 indicam que os municípios que possuem um menor GINI e maior RMA, apresentam maiores chances de apresentar irregularidade na gestão da saúde pública (Tabela 12).

Os resultados dos testes qui-quadrados realizados entre as variáveis que tratam sobre as características municipais, indicam que a variável que trata da receita municipal dos municípios está mais associada à presença de irregularidades na saúde pública.

Por fim, os resultados dos testes Mann-Whitney, realizados de modo a robustecerem as análises da Tabela 12, indicam que não há distinção estatística entre a presença de irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios e as variáveis população, IDHM e receita municipal arrecadada, mas que há distinção estatística entre a variável que trata sobre irregularidade na gestão da saúde e o coeficiente de GINI, indicando, portanto, que o coeficiente de GINI influencia estatisticamente na presença de irregularidades na saúde pública.

A fim de construir um diagnóstico preciso sobre o desfecho, que trata da ocorrência de irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios, foi realizado o ajustamento de uma regressão logística, considerando a associação entre as variáveis (Tabela 10). Inicialmente, todas as variáveis foram incluídas na análise. Através do método *backward elimination*, as

variáveis OSP, CQP e AUDI, relacionadas aos aspectos sobre os SCIs municipais, e as variáveis POP, GINI e RMA, relacionadas aos fatores que tratam das características municipais, foram removidas ao indicarem significância maior que 20% ($p > 0,20$) (Apêndice E).

A Tabela 13 apresenta o modelo de regressão logística final com as variáveis: sistema de controle interno municipal (SCIM) com $p=0,028$, quantidade de anos da implantação do SCI (QAI) com $p=0,089$, sistema contábil municipal (SCM) com $p=0,040$ e índice de desenvolvimento humano (IDHM) com $p=0,157$.

Tabela 13: Modelo final de regressão logística da presença de IGSP segundo as variáveis

Variáveis	Coefficiente	Erro-Padrão	Wald	P-valor
Sistema de controle interno municipal (SCIM)	-1,639	0,748	4,804	0,028**
Quantidade de anos da implantação do SCI (QAI)	-0,524	0,308	2,894	0,089*
Sistema contábil municipal (SCM)	-1,316	0,640	4,232	0,040**
Índice de desenvolvimento humano (IDHM)	-2,582	1,824	2,005	0,157
Constante	3,905	1,740	5,034	0,025**

Fonte: Elaborado pelo autor.

* Significativo a 10% ** Significativo a 5% *** Significativo a 1%

Conforme consta na Tabela 13, a relação entre as variáveis SCIM, QAI, SCM, IDHM com a variável que trata sobre a presença de irregularidades na gestão da saúde pública (IGSP) evidenciam os resultados esperados, convergindo com achados em literaturas que tratam sobre o tema. Estes resultados indicam que os municípios que apresentam SCI implantados, SCI com um maior tempo de implantação (mais antigos), sistema contábil próprio e um maior IDHM, possuem menores chances de apresentar irregularidades na gestão dos programas de saúde.

Ao analisar a variável que trata sobre a presença de SCI na estrutura municipal (SCIM), foi verificado que a sua implantação tem potencial de reduzir em até 1,64 vezes a ocorrência de irregularidades na gestão da saúde pública (Tabela 13). Apesar do achado confirmar as evidências de Ribeiro Filho *et al.* (2008), Cruz *et al.* (2014) e Araujo *et al.* (2016), que identificaram que a implantação do SCI reduz a ocorrência de irregularidades na gestão municipal, é importante ressaltar que em diversas municipalidades grande parte destas instituições atuam com estrutura mínima de funcionamento³ e que, por esta razão, podem prejudicar a boa governança em programas municipais, como sugerem Nogueira e Jorge (2017) e Mohallem e Brandão (2018).

Em relação à variável que trata da quantidade de anos da implantação do SCI na estrutura municipal (QAI), consta na Tabela 13 que um maior tempo de implantação pode reduzir em até 0,52 vez as chances de ocorrência de irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios.

⁽³⁾ Exemplo do estado de Paraíba. Levantamento realizado pelo TCE-PB revela que 73 dos 300 municípios paraibanos declararam ter um órgão de controle interno com estrutura mínima. Disponível em: <<https://tce.pb.gov.br/noticias/tce-pb-cobra-fortalecimento-de-controle-interno-em-mais-de-200-municipios>>

Aqui, sugere-se uma interpretação semelhante ao achado de Avelino, Barberia e Biderman (2013), que identificaram que o maior nível de experiência dos servidores nos conselhos municipais de saúde (condicionada a variável tempo de implantação) está correlacionada com reduções de incidência de corrupção nos programas de saúde pública dos municípios. Nesta ocasião, quanto menor o tempo de implantação do SCI, mais propenso o município estará aos descaminhos, aos desvios de recursos ou à gestão fraudulenta.

Quanto à variável que trata do sistema contábil municipal (SCM), foi verificado que os municípios que adotaram um sistema próprio, possuem 1,32 vezes menos chances de apresentar irregularidades na gestão da saúde pública (Tabela 13). Sugere-se que, a partir da constituição de um sistema contábil próprio e adequado às necessidades do município, a informação contábil é mais facilmente alcançada pelo SCI, reduzindo a ocorrência de irregularidades de gestão, convergindo, portanto, com o evidenciado por Xu *et al.* (2003).

Os resultados da regressão também indicam uma possível relação negativa para o índice de desenvolvimento humano municipal (IDHM) com a variável IGSP (Tabela 13). Foi observado que um maior IDHM reduz em até 2,58 vezes as chances de ocorrência de irregularidades relacionadas a gestão da saúde pública dos municípios. Apesar de apresentar baixa significância estatística nos níveis convencionais, o resultado converge com os achados de Akçay (2006), Ferraz, Finan e Moreira (2008; 2012) e Laurinho, Dias e Mattos (2017), sinalizando alguma efetividade da gestão dos programas da saúde, refletidos em um maior IDHM, mesmo na presença de irregularidades.

Um último ponto a ser destacado em relação as variáveis que compõe o modelo final de regressão logística, é de que em todas as especificações relatadas no processo *backward elimination* (Apêndice E), as magnitudes e as significâncias dos coeficientes são de sinais consistentemente negativos. Nesta assertiva, os resultados sugerem que os municípios que apresentam SCIs implantados (e mais antigos), sistema contábil próprio e IDHM elevado, possuem menos chances de apresentar irregularidades na gestão da saúde pública se comparados àqueles que não apresentam SCIs implantados, com implantação recente do SCI na esfera municipal, sistema contábil terceirizado e IDHM baixo.

Estes resultados refletem quais fatores ocasionam deficiências na sua atuação e que geram, por sua vez, irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios. Estas deficiências dos SCIs municipais não acentuam apenas a ocorrência de fraudes e de desvios de recursos públicos (RIBEIRO FILHO *et al.*, 2008; ARAUJO *et al.*, 2016; NOGUEIRA; JORGE, 2017; MOHALLEM; BRANDÃO, 2018), mas também provocam o aumento das desigualdades sociais (AVELINO, BARBERIA, BIDERMAN, 2013).

Uma vez apontadas as irregularidades na gestão da saúde pública pelos TCs, os SCIs municipais devem trabalhar para auxiliar na prevenção da repetição consecutiva das mesmas irregularidades, sendo reduzidas ao longo do tempo pelo aperfeiçoamento e a eficiência do SCI que, por consequência, resulta na prevenção de problemas futuros na gestão municipal. Logo, se os municípios não estão alcançando resultados esperados com sua implantação, há causas que não estão sendo acompanhadas pela gestão e pelos próprios TCs, que têm como um dos objetivos, além de fiscalizar, o de orientar a gestão pública em benefício da sociedade (RODRIGUES, 2019).

Nesse sentido, considerando os resultados da Tabela 13, que sugerem potenciais reduções na ocorrência de irregularidades na gestão da saúde em pelo menos 52,4%, se tratando da variável QAI, foi observado que os benefícios apresentados pelas variáveis do modelo final de regressão não atingem o esperado. Isto porque, ao analisar os dados dos dois períodos (Apêndice D), foi verificado que o número de irregularidades na gestão da saúde pública cresceu 370% num intervalo de aproximadamente 10 anos, partindo de 80 ocorrências, no primeiro período, para 296 ocorrências, no segundo período, mesmo observando um crescimento no IDHM médio, um maior número de implantações de SCIs nas esferas municipais e um aumento na quantidade de anos da implantação de SCIs.

Dito isto, aqui sugere-se uma interpretação alternativa aos resultados apresentados. Apesar de verificar um avanço positivo para as variáveis listadas anteriormente, o número de municípios que apresentaram SCIs implantados recentemente, municípios com IDHM baixo e de municípios com sistema contábil terceirizado (Apêndice D), é superior à quantidade daqueles que apresentam quadro favorável à redução das irregularidades, o que gera um ambiente propício à tolerância de desvios e corrupções advindas de práticas clientelistas em busca de vantagens junto ao poder público (FILGUEIRAS, 2009), perpetuando a ineficiência do Estado.

5 CONCLUSÃO

A pesquisa trata dos fatores que ocasionam deficiências na atuação dos SCIs municipais, que geram, por consequência, irregularidades na gestão da saúde pública. Seus resultados contribuem para o entendimento das nuances relacionadas à eficiência dos SCIs municipais.

No estudo, foi identificado que as deficiências dos controles internos, a partir das irregularidades na gestão da saúde pública, estão associadas ao fato dos municípios não apresentarem SCIs implantados ou, quando apresentarem, dispuserem de um órgão recém

constituído. Além disso, foi observado que um IDHM baixo e um sistema contábil terceirizado, propiciam a ocorrência destas irregularidades na gestão dos programas de saúde municipais que, por sua vez, acentuam as deficiências dos controles internos.

Ao demonstrar associações negativas entre o efeito das variáveis na ocorrência de irregularidades na gestão da saúde pública (Tabela 13), os resultados ratificam os estudos de Xu *et al.* (2003), Baltaci e Yilmaz (2006), Roncalio (2009); Avelino, Barberia e Biderman (2013), Afiah e Azwari (2015) e Piccoli e Klann (2015), sendo que tais trabalhos envolvem dimensões das variáveis estudadas. Isolando as associações negativas entre as variáveis que tratam do sistema contábil municipal (SCM) e da quantidade de anos da implantação do SCI na esfera municipal (QAI) com a variável que trata da ocorrência de irregularidades com saúde (IGSP), os resultados deste estudo expandem os achados de Rodrigues (2019).

Como implicação prática, de especial interesse aos gestores municipais, observa-se a necessidade da implantação de SCIs estruturados e comprometidos com a coisa pública, de modo que os responsáveis promovam cursos (especializações) frequentes para a qualificação dos servidores com sistemas contábeis, bem como do aumento da transparência dos processos e da atuação dos SCIs, dado que o ambiente social local pode facilitar a gestão fraudulenta. Para os órgãos de controle, especialmente aos TCs, responsáveis por acompanhar o ciclo de gestão financeira dos municípios, os resultados aqui apresentados fornecem potenciais contribuições para que direcionem mais esforços na análise das prestações de contas e na realização de auditoria daqueles municípios que possivelmente apresentarão mais irregularidades, utilizando como critério para seleção, por exemplo, o uso de baixo IDHM, ausência de SCI, SCIs recém implantados ou adoção de sistema contábil terceirizado.

Apesar das limitações da pesquisa, quanto à amostra de municípios, a subjetividade que cerca a análise realizada, as configurações internas e as diversidades dos TCs – que podem interferir na qualidade das análises realizadas – e os efeitos da rotatividade de equipes de contabilidade, especialmente dos SCIs municipais, o estudo apresentou novos fatores que podem exercer influência sobre as irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios.

Por fim, os resultados sugerem caminhos a serem investigados e são alvos de propostas para novos estudos, como, por exemplo, a realização de uma análise aprofundada e mais robusta para verificar se as variáveis removidas durante o ajuste do modelo de regressão podem acentuar a ocorrência de irregularidades na gestão dos municípios.

CONCLUSÕES GERAIS

Esta dissertação teve as deficiências nos controles internos, a partir das irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios, como tema tratado nos dois capítulos apresentados. O objetivo geral deste trabalho é apresentar de forma mais detalhada estas deficiências, determinando as mais frequentes e os fatores a elas associadas, todas relacionadas à gestão da saúde pública dos municípios brasileiros. Para sua realização, foram considerados o modelo taxonômico de Soares (2018), para identificação das deficiências dos controles internos no primeiro capítulo, e, para o segundo, variáveis sobre os SCIs municipais, bem como características municipais, ambos com base na literatura que trata sobre o tema, para identificação de fatores relacionados às deficiências dos SCIs.

As evidências indicam que as deficiências mais frequentes nos controles internos estão relacionadas a irregularidades de tipo/assunto “Limite Constitucional”, “Gestão Patrimonial”, “Planejamento/Orçamento”, “Despesas” e “Prestação de Contas”, e que estão associadas ao fato dos municípios não apresentarem SCI implantados ou, quando apresentarem, dispuserem de órgãos de controle interno recém implantados, bem como um IDHM mais baixo e um sistema contábil terceirizado também propiciam a ocorrência destas irregularidades na gestão dos programas de saúde municipais.

A análise reforça que a frequência das deficiências é em maior parte decorrentes de um controle ineficiente, um planejamento inadequado e estranho à realidade dos municípios, gastos desnecessários para o ente público e descumprimento de leis e normativos que regem sobre aplicação de recursos com o programa referido e o envio de documentação. Estes problemas são do tipo que se espera encontrar em uma administração com as características do diagnóstico de Veloso et al. (2011): baixa institucionalização, baixa qualificação profissional e planejamento frágil.

Como a má gestão não reduz apenas a capacidade de prestar serviço, mas também a eficiência dos programas de saúde, observa-se a necessidade dos municípios alocarem recursos eficientemente conforme as legislações, regras e objetivos dos programas de saúde, bem como o seu próprio planejamento, ou de um planejamento adequado; a qualificação de seus servidores para novas atividades de planejamento e controle, não somente com o uso de recursos públicos, mas também com as políticas e ações dirigidas à produção de serviços de saúde.

Para o alcance dos resultados do estudo, foi realizada uma pesquisa empírica. A amostra utilizada contempla municípios cujo número de habitantes varia entre 1.377 a 6.453.682, ou seja, de cidades pequenas, médias e grandes, segundo dados do IBGE (Apêndice D). Além

disso, os municípios pertencentes à amostra do estudo apresentam, em média, receita municipal no volume de R\$ 258,4 milhões de reais (Apêndice D). Como há obrigatoriedade dos municípios investirem pelo menos 15% das suas receitas próprias na saúde para o atendimento da Emenda Constitucional nº 29/2000, o que garante um fluxo contínuo de recursos no programa, isto acaba por se tornar uma constante fonte de desvios e corrupção, justificando a materialidade do estudo na área.

Com a realização deste estudo, espera-se contribuir para evidência empírica nacional, quanto à identificação das deficiências mais frequentes dos controles internos associadas às irregularidades na gestão da saúde pública dos municípios e a verificação dos fatores que geram estas deficiências. Espera-se, ainda, auxiliar os órgãos fiscalizadores e os usuários da informação (prefeitos, servidores municipais, membros dos conselhos municipais, cidadãos, Tribunais de Contas, etc.), pois a ineficiência de gestão afeta mais frequentemente a implementação das políticas públicas nos municípios e a articulação entre os órgãos e os usuários pode intensificar o processo de combate às irregularidades na gestão. Por fim, sugere-se que os achados desta pesquisa contribuam para a produção de *toolkits* (cartilhas, manuais, cursos, dentre outros), direcionados, principalmente, aos gestores e servidores municipais.

REFERÊNCIAS

ADCT. **Atos das Disposições Constitucionais Transitórias**. Disponível em <http://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/ADC1988_14.12.2017/art_77_.asp>. Acesso em 21 de maio de 2019.

AFIAH, N. N; AZWARI, P. C. The effect of the implementation of government internal control system (GICS) on the quality of financial reporting of the local government and its impact on the principles of good governance: a research in district, city, and provincial government in South Sumatra. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, n. 211, p. 811-818, 2015.

AKÇAY, S. Corruption and Human Development. **Cato Journal**, v. 26, n. 1, p. 29-48, 2006.

ARAÚJO, D. J.; LIBONATI, J. J.; MIRANDA, L. C.; RAMOS, F. Unidades de controle interno dos municípios brasileiros: análise sob a ótica do COSO II. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 2, p. 39-58, 2016.

AVELINO, G.; BARBERIA, L.; BIDERMAN, C. Governance in managing public health resources in Brazilian municipalities. **Health Policy and Planning**, n. 29, p. 695-702, 2013.

AZEVEDO, R.; LINO, A.; DINIZ, J. Efeitos da rotatividade de pessoal sobre práticas das equipes de contabilidade em municípios. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 13, 2019.

BADARA, M.; SAIDIN, S. The Relationship between Audit Experience and Internal Audit Effectiveness in the Public Sector Organizations. **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences**, v. 3, n. 3, 2013.

BANDIERA, O.; PRAT, A.; VALLETTI, T. Active and passive waste in government spending: evidence from a policy experiment. **American Economic Review**, v. 99, n. 4, p. 1278-1308, 2009.

BANCO MUNDIAL. Governança no sistema único de saúde (SUS) do Brasil: melhorando a qualidade do gasto público e gestão de recursos. **Relatório nº 36601-BR**, 2007.

BALTACI, M.; YILMAZ, S. **Keeping an eye on Subnational Governments: Internal control and audit at local levels**. World Bank Institute. Washington, DC, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 15 de março de 2019.

. **Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm>. Acesso em 25 de novembro de 2019.

. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 15 de março de 2019.

. **Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8080.htm>. Acesso em 19 de outubro de 2019.

CASTRO, J. **Financiamento da educação pública no Brasil: evolução dos gastos.** In: OLIVEIRA, R.; SANTANA, W. (Org.). Educação e federalismo no Brasil: combater as desigualdades, garantir a diversidade. Brasília: Unesco, p. 169-190, 2010.

CAVALHEIRO, J. B.; FLORES, P. C. A organização do sistema de controle interno municipal. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. **Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil–ATRICON**, 2007.

CRUZ, M.; SPINELLI, M. V.; SILVA, T. A.; CARVALHO, M. A. Controle interno em municípios brasileiros: uma análise das controladorias-gerais dos municípios diante do modelo da controladoria-geral da união. **Revista de Gestión Pública**, v. 3, n. 2, p. 297-328, 2014.

DIAS, L. **Fatores que impactam na corrupção e na ineficiência relacionadas à aplicação de recursos da saúde pública municipal.** Tese de Doutorado em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil, 2016.

DIAS, L., MATIAS-PEREIRA, J., FARIAS, M., & PAMPLONA, V. Fatores associados ao desperdício de recursos da saúde repassados pela união aos municípios auditados pela Controladoria Geral da União. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 24, n. 63, p. 206-218, 2013.

FERRAZ, C.; FINAN, F.; MOREIRA, D. **Corrupção, má gestão, e desempenho educacional: evidências a partir da fiscalização dos municípios.** Anais do Encontro Nacional de Economia, Salvador, BA, Brasil, v. 36, 2008.

FERRAZ, C.; FINAN, F.; MOREIRA, D. Corrupting learning: evidence from missing federal education funds in Brazil. Forthcoming. **Journal of Public Economics**, v. 96, p. 712-726, 2012.

FILGUEIRAS, F. A tolerância à corrupção no Brasil: uma antinomia entre normas morais e práticas social. **Opinião Pública**, v. 15, n 2, p.386-421, 2009.

GAUTHIER, A. The State and the Family: A comparative Analysis of Family Policies in Industrialized Countries. **Clarendon Press**, Oxford, 1996.

GISSELQUEST, R. **Good Governance as a Concept, and Why This Matters for Development Policy.** Working Paper nº. 2012/30. World Institute for Development Economics Research (UNU-WIDER), 2012.

GUPTA, S.; DAVOODI, H.; ALONSO-TERME, R. **Does Corruption Affect Income Inequality and Poverty?** IMF Working Paper, nº. 79. Washington: International Monetary Fund, 1998.

KRONBAUER, C. A.; KRÜGER, G. P.; OTT, E.; NASCIMENTO, C. J. Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. **Revista de contabilidade e organizações**, v. 5, n. 12, p. 48-71, 2011.

LAURINHO, I.; DIAS, L.; MATTOS, C. Corrupção e ineficiência em licitações de governos locais e desenvolvimento humano: novas reflexões. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 30, p 57-70, 2017.

LEE, K.; KOVAL, J. Determination of the best significance level in forward stepwise logistic regression. **Communications in Statistics**, n. 26, v. 2, p. 559-575, 1997.

LEWIS, M. Governance and corruption in public health care systems. **Center for Global Development**, n. 78, 2006.

LOPES, J.; FILHO, J.; PERDENEIRAS, M.; SILVA, F. Requisitos para aprovação de prestações de contas de municípios: aplicação de análise discriminante (AD) a partir de julgamentos de controle externo. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, v. 19, n. 4, p. 59-83, 2008.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Sistema Único de Saúde (SUS): estrutura, princípios e como funciona**. Brasília, 2019. Disponível em <<http://www.saude.gov.br/sistema-unico-de-saude>>. Acesso em 09 de setembro de 2019.

MILESKI, H. S. O Controle da gestão pública. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, 2003.

MOHALLEM, M. F.; e BRANDÃO, B. (orgs.). **Novas medidas contra a corrupção**. Rio de Janeiro. **FGV Editora**, 2018.

MONTEIRO, P. M. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 159-188, 2015.

NOGUEIRA, S.; JORGE, S. The perceived usefulness of financial information for decision making in portuguese municipalities: The importance of internal control. **Journal of Applied Accounting Research**, v. 18, n. 1, p. 116-136, 2017.

OLIVIERI, C.; MARTINELLI, B.; MASSUCATTO, P.; SILVA, C. Gestão municipal e corrupção na implementação de programas educacionais federais. **Revista de Administração Pública**, v. 52, n. 1, p. 169-179, 2018.

PEIXOTO, S. ROCHA, F. NISHIJMA, M. POSTALI, F. Decentralization and corruption evidence from primary health-care programmes. **Applied Economics Letters**, v. 19, p. 1885-1888, 2012.

PEREIRA, J. R.; FILHO, J. B. Rejeições de prestações de contas de Governos Municipais: o que está acontecendo? **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 15, n. 1, p. 33-43, 2012.

PERES, U.; MATTOS, B. **Eficiência do gasto em educação no Brasil**. Todos Pela Educação (TPE): práticas educativas, fortalecimento local e agenda de política. São Paulo, 2015.

PESSOTO, U. C. *et al.* Desigualdades no acesso e utilização dos serviços de saúde na região metropolitana de São Paulo. **Ciência & Saúde Coletiva**. v. 12, n. 2, p. 351-362, 2007.

PICCOLI, M.; KLANN, R. A percepção dos contadores públicos em relação as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Públicoc (NBCASP). **Revista do Serviço Público Brasília**, v. 66, n. 3, p. 425-448, 2015.

RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. D. G.; PEDERNEIRAS, M. M. M.; FERREIRA, J. O. L. Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 3, p. 48-63, 2008.

ROBICHAU, R. The Mosaic of Governance: Creating a Picture with Definitions, Theories, and Debatespsj. **The Policy Studies Journal**, vol. 39, n. 1, 2011.

ROBERTS, S., POLLITT, C., Audit or Evaluation? A National Audit Office VFM Study. **Public Administration**, v. 72, p. 527-549, Winter, 1994.

ROCHA, A. **Realização do potencial de *accountability* dos relatórios do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina**. Tese de Doutorado em Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, BA, Brasil, 2011.

RODRIGUES, S. **Avaliação da qualidade da informação contábil das prefeituras brasileiras e dos fatores que a influenciam**. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil, 2019.

RONCALIO, M. **Controle interno na administração pública municipal: um estudo sobre a organização e a atuação de órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas na Constituição Federal**. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil, 2009.

SARENS, G.; VISSCHER, C.; VAN GILS, D. Risk Management and Internal Control in the Public Sector: an in-depth analysis of Belgian social security public institutions. **Bulletin de Documentation/Service Public Fédéral Finances**, v. 70, n. 3, p. 65-90, 2010.

SILVA, C. **Controle interno no setor público: o caso da administração pública de Guiné-Bissau**. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil, 2017.

SILVA, C.; BARKI, T. Compras públicas compartilhadas: a prática das licitações sustentáveis. **Revista do Serviço Público**. Brasília, v. 63, n. 2, p. 157-175, 2012.

SOARES, A. P. **Taxonomia das irregularidades detectadas no processo de auditoria das prefeituras: instrumento de apoio aos Tribunais de Contas brasileiros**. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPE. 2018.

TANZI, V.; DAVOODI, H. **Corruption, Public Investment, and Growth**. IMF Working Paper, nº. 139. Washington: International Monetary Fund, 1997.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU), 2017. **Relatório Sistêmico de Fisc. Saúde – Exercício 2015-2016** Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/fisc-saude->

relatorio-sistemico-de-fiscalizacao-exercicio-2015-2016.htm.> Acesso em 28 de dezembro de 2019.

VELOSO, J.; MONASTERIO, L.; VIEIRA, R.; MIRANDA, R. **Gestão municipal no Brasil: um retrato das prefeituras**. Brasília: Ipea, 2011.

VIEIRA F. Qualificação dos serviços farmacêuticos no Brasil: aspectos inconclusos da agenda do Sistema Único de Saúde. **Rev Panam Salud Publica**, v. 24, n. 2, p. 91-100, 2008.

WU, X. Corporate governance and corruption: a cross-country analysis. **Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions**. v. 18, n. 2, p. 151–170, 2005.

XU, H.; HORN, N.; DARYL, N.; LIN, B. Key issues of accounting information quality management: Australian case studies. **Industrial Management & Data Systems**, v. 103, n. 7, p. 461-470, 2003.

APÊNDICE A – Questionário informações SCI

À Ouvidoria da Prefeitura ABC.

Faço parte do Grupo de Pesquisa sobre “Controle Interno nas Prefeituras Brasileiras”, liderado pelo Prof. Luiz Carlos Miranda, do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Os questionamentos abaixo farão parte da minha Dissertação de Mestrado, que tem por objetivo investigar a eficiência do Sistema de Controle Interno na gestão dos gastos públicos com saúde das prefeituras brasileiras.

Suas respostas serão de grande valia para a pesquisa, contribuindo para aumentar a compreensão sobre essa temática e para incentivar a pesquisa acadêmica brasileira.

1. Questões sobre o Sistema de Controle Interno:

- 1.1. A partir de que ano o Sistema de Controle Interno foi implantado na Prefeitura?
- 1.2. Qual é o órgão responsável pela gestão do Sistema de Controle Interno da Prefeitura?
- 1.3. A quem o responsável pelo Sistema de Controle Interno da Prefeitura está subordinado hierarquicamente?
- 1.4. Atualmente, qual a forma de contratação do responsável pelo Controle Interno da Prefeitura (Servidor Efetivo, Comissionado Externo com Remuneração, Comissionado Efetivo com Gratificação, ou Comissionado Efetivo sem Gratificação)?
- 1.5. Qual a legislação que aprovou a criação e define as atribuições do Sistema de Controle Interno da Prefeitura? Se existir, favor enviar cópia da legislação e de suas alterações em PDF para o e-mail luiz.miranda@ufpe.br.

2. Questões sobre o Sistema Contábil:

- 2.1. Qual é o órgão responsável pela gestão do Sistema Contábil da Prefeitura?
- 2.2. A quem o responsável pelo Sistema Contábil da Prefeitura está subordinado hierarquicamente?
- 2.3. Qual a forma de contratação do responsável pelo Sistema Contábil da Prefeitura (Servidor Efetivo, Comissionado Externo com Remuneração, Comissionado Efetivo com Gratificação, Comissionado Efetivo sem Gratificação, Empresa Terceirizada Contratada, ou Funcionário Terceirizado Contratado)?

2.4. O sistema informatizado utilizado para realizar os registros contábeis pertence à Prefeitura ou a uma Empresa Terceirizada Contratada?

3. Questões sobre a Auditoria Interna:

3.1. A Prefeitura possui algum órgão responsável por realizar a Auditoria Interna?

3.2. Se na Prefeitura há um órgão responsável por realizar a Auditoria Interna, qual é esse?

3.3. A quem o responsável pela Auditoria Interna está subordinado hierarquicamente?

3.4. Qual a forma de contratação do responsável pela Auditoria Interna da Prefeitura (Servidor Efetivo, Comissionado Externo com Remuneração, Comissionado Efetivo com Gratificação, Comissionado Efetivo sem Gratificação, Empresa Terceirizada Contratada, ou Funcionário Terceirizado Contratado)?

3.5. A partir de que ano foi criada a Auditoria Interna na Prefeitura?

APÊNDICE B – Municípios da Amostra

ESTADOS	Nº DE MUNICÍPIOS	MUNICÍPIOS
Bahia (BA)	20	Araci, Barreiras, Caetitê, Condeúba, Elísio Medrado, Feira de Santana, Ibicaraí, Itabuna, Itapicuru, Lafaite Coutinho, Lauro de Freitas, Milagres, Monte Santo, Muritiba, Pilão Arcado, Piraí do Norte, Salvador, Santo Antônio de Jesus, Sátiro Dias e Valença
Ceará (CE)	11	Comacim, Caucaia, Crato, Eusébio, Fortaleza, Juazeiro do Norte, Maracanaú, Potengi, Salitre, São Luís do Curu e Sobral
Distrito Federal (DF)	1	Brasília
Espírito Santo (ES)	11	Alegre, Aracruz, Cachoeiro de Itapemirim, Cariacica, Dolores do Rio Preto, Fundão, Itapemirim, João Neiva, Linhares, Vila Velha e Vitória
Goiás (GO)	15	Aparecida de Goiânia, Caipônia, Catalão, Caturaí, Cavalcante, Ceres, Flores de Goiás, Goiandira, Goiânia, Itarumã, Padre Bernardo, Pirenópolis, Rio Verde, São Domingos e São Miguel do Araguaia
Maranhão (MA)	13	Açailândia, Bacabal, Balsas, Fernando Falcão, Imperatriz, Jenipapo dos Vieiras, Marajá do Sena, Paço do Lumiar, São José de Ribamar, São Luís, Satubinha, Timon e Tutóia
Minas Gerais (MG)	56	Araguari, Belo Horizonte, Betim, Bonito de Minas, Cachoeira da Prata, Cachoeira Dourada, Carneirinho, Catuji, Confins, Contagem, Curvelo, Esmeraldas, Espinosa, Francisco Sá, Frei Lagonegro, Galiléia, Governador Valadares, Guanhões, Ibititê, Ipatinga, Iraí de Minas, Itajubá, Itaú de Minas, Juiz de Fora, Ladainha, Lagoa Santa, Lavras, Madre de Deus de Minas, Monte Alegre de Minas, Monte Formoso, Montes Claros, Mutum, Natalândia, Nova Lima, Nova Resende, Novo Cruzeiro, Padre Paraíso, Paiva, Pintópolis, Poço de Caldas, Pouso Alegre, Presidente Kubitschek, Rio Pardo das Minas, Rio Preto, Salinas, Santa Luzia, São Francisco, São João da Ponte, Taquaraçu de Minas, Uberaba, Uruçuia, Varginha, Várzea da Palma, Vazante, Vespasiano e Viçosa
Mato Grosso do Sul (MS)	10	Bodoquena, Campo Grande, Cassilândia, Coronel Sapucaia, Dourados, Glória de Dourados, Miranda, Parnaíba, Porto Murtinho e Sete Quedas
Mato Grosso (MT)	20	Alta Floresta, Barão de Melgaço, Barra do Garças, Cáceres, Campinápolis, Campo Novo do Parecis, Campo Verde, Campos de Júlio, Cotriguaçu, Gaúcha do Norte, Jaciara, Lucas do Rio Verde, Nova Mutum, Porto Estrela, Primavera do Leste, Rondonópolis, Sinop, Sorriso, Tangará da Serra e Várzea Grande
Pará (PA)	10	Abaetetuba, Pau D'Arco, Afuá, Faro, Ananindeua, Belém, Canaã dos Carajás, Portel, Santa Bárbara do Pará e Vigia
Paraíba (PB)	21	Areia, Boa Vista, Cabedelo, Cacimbas, Cajazeiras, Campina Grande, Cuité, Cuité de Mamanguape, Guarabira, João Pessoa, Lagoa Seca, Mamanguape, Marcação, Patos, Queimadas, Santa Cecília, Santa Luzia, Santa Rita, São José da Lagoa Tapada, Sousa e Várzea

Pernambuco (PE)	50	Abreu e Lima, Afrânio, Araçoiaba, Araripina, Arcoverde, Barreiros, Bezerros, Bonito, Brejão, Cabo de Santo Agostinho, Cabrobó, Camaragibe, Carpina, Caruaru, Catende, Chã Grande, Condado, Cupira, Custódia, Escada, Flores, Gameleira, Garanhuns, Goiana, Gravatá, Ibirimir, Igarassu, Ipojuca, Itaíba, Itambé, Itapissuma, Jaboatão dos Guararapes, Olinda, Orobó, Paudalho, Paulista, Pesqueira, Petrolina, Pombos, Quipapá, Recife, Salgadinho, Santa Cruz, Santa Cruz do Capibaribe, São Lourenço da Mata, Surubim, Tamandaré, Triunfo, Vitória de Santo Antão e Xexéu
Piauí (PI)	3	Parnaíba, Teresina e União
Paraná (PR)	26	Almirante Tamandaré, Boicaiúva do Sul, Campina do Simão, Cândido de Abreu, Castro, Cerro Azul, Colombo, Curitiba, Doutor Ulysses, Foz do Iguaçu, Inácio Martins, Ivatuba, Londrina, Maringá, Ortigueira, Palmas, Pato Branco, Pinhão, Ponta Grossa, Prudentópolis, Quatro Pontes, Santa Maria do Oeste, Santo Antônio do Sudoeste, São José dos Pinhais, Sarandi e Serranópolis do Iguaçu
Rio de Janeiro (RJ)	21	Barra Mansa, Belford Roxo, Cardoso Moreira, Iguaba Grande, Japeri, Mangaratiba, Miguel Pereira, Natividade, Niterói, Nova Friburgo, Petrópolis, Queimados, Rio das Ostras, Rio de Janeiro, São Gonçalo, São José de Ubá, São Sebastião do Alto, Sumidouro, Tanguá, Teresópolis e Volta Redonda
Rio Grande do Norte (RN)	7	Ielmo Marinho, João Dias, Marcelino Vieira, Natal, Ouro Branco, São Gonçalo do Amarante e São José do Seridó
Rondônia (RO)	11	Alta Floresta D'Oeste, Alto Alegre dos Parecis, Ariquemes, Cacoal, Ji-Paraná, Nova Mamoré, Nova União, Pimenta Bueno, Porto Velho, Vale do Anari e Vilhena
Rio Grande do Sul (RS)	34	Alvorada, Amaral Ferrador, Antônio Prado, Barão do Triunfo, Candelária, Canguçu, Canoas, Capão do Leão, Carlos Barbosa, Casca, Caxias do Sul, Dom Feliciano, Erechim, Farroupilha, Florianópolis, Garibaldi, Gravataí, Horizontina, Ivoti, Lavras do Sul, Nova Araçá, Passo Fundo, Porto Alegre, Restinga Seca, Rosário do Sul, Santa Maria do Herval, Santana da Boa Vista, Santiago, São Gabriel, São José do Norte, Três Arroios, União da Serra, Vale do Sol e Viamão
Santa Catarina (SC)	11	Angelina, Anita Garibaldi, Balneário Camboriú, Florianópolis, Joaçaba, Joinville, Lebon Régis, Monte Carlo, São Joaquim, São José do Cerrito e Vargem
São Paulo (SP)	30	Águas de São Pedro, Arujá, Barra do Turvo, Buri, Campinas, Carapicuíba, Cotia, Cubatão, Diadema, Ferraz de Vasconcelos, Garça, Guarulhos, Holambra, Ilha Solteira, Itapeverica da Serra, Itapevi, Jandira, Lençóis Paulista, Mogi das Cruzes, Natividade da Serra, Nova Campina, Nova Odessa, Osasco, Ribeirão Branco, Santo André, São Bernardo do Campo, São José dos Campos, Suzano e Vinhedo
Tocantins (TO)	11	Alvorada, Arrais, Augustinópolis, Dianópolis, Dois Irmãos de Tocantins, Formoso de Araguaia, Goiatins, Lizarda, Palmas, Paranaíba e Pedro Afonso

Fonte: Elaboração própria.

APÊNDICE C – Estatística descritiva – Estudo I

Tabela 14: Estatísticas descritivas das características dos municípios

Variáveis	Média	Mínimo	Máximo	Desvio-Padrão
Período de análise				
População ⁽¹⁾	155,75	1,38	6.453,68	441,84
IDHM ⁽²⁾	0,624	0,261	0,854	0,116

Fonte: Elaborado pelo autor.

Legenda: (1) Mil habitantes; e (2) Anos base 2000 e 2010.

APÊNDICE D – Estatísticas descritivas – Estudo II

Tabela 15 Estatística descritiva para as variáveis sobre SCIs municipais

Variáveis	Dados referentes as variáveis sobre os SCIs (por período)	
	Primeiro período (1999-2005)	Segundo período (2009-2015)
SCI ⁽¹⁾	29	142
QAI ⁽²⁾	18	15
AUDI ⁽¹⁾	25	101

Fonte: Elaborado pelo autor.

Legenda: (1) Os dados referem-se ao número de municípios que possuíam SCI e AUDI implantado para os dois períodos de análise, e (2) Os dados referem-se a média de anos de implantação de SCI nos municípios por período.

Notas: Para as variáveis OSP, CQP e SCM os dados se mantiveram constantes.

Tabela 16: Estatística descritiva para as variáveis sobre as características municipais

Variáveis	Média	Mínimo	Máximo	Desvio-Padrão
Dois períodos de análise				
População ⁽¹⁾	155,75	1,38	6.453,68	441,84
IDHM ⁽²⁾	0,624	0,261	0,854	0,116
Coeficiente de Gini ⁽²⁾	0,549	0,305	0,880	0,064
Receita municipal arrecadada ⁽³⁾	R\$ 258,40	R\$ 1,65	R\$ 24.653,27	R\$ 1.221,18
Primeiro período (1999-2005)				
População ⁽¹⁾	144,19	1,61	5.974,08	423,98
IDHM ⁽²⁾	0,559	0,261	0,791	0,110
Coeficiente de Gini ⁽²⁾	0,570	0,336	0,880	0,061
Receita municipal arrecadada ⁽³⁾	R\$ 102,81	R\$ 1,65	R\$ 6.991,92	R\$ 480,31
Segundo período (2009-2015)				
População ⁽¹⁾	166,59	1,38	6.453,68	458,19
IDHM ⁽²⁾	0,686	0,452	0,854	0,082
Coeficiente de Gini ⁽²⁾	0,530	0,305	0,760	0,060
Receita municipal arrecadada ⁽³⁾	R\$ 404,29	R\$ 6,19	R\$ 24.653,27	R\$ 1.622,52

Fonte: Elaborado pelo autor.

Legenda: (1) Mil habitantes; (2) Anos base 2000 e 2010; e (3) Milhões de reais.

Tabela 17: Informações sobre os municípios e número de relatórios correspondentes

Item	Total
Municípios que compõe a amostra do estudo	392
Número de relatórios correspondentes à amostra do estudo (%)	808 (100,00)
Municípios que atenderam às solicitações e disponibilizaram os dados sobre SCI	176
Número de relatórios correspondentes à parcela de municípios que atenderam às solicitações (%)	344 (42,57)
Municípios que possuíam informações sobre o SCI no momento da elaboração do parecer prévio	135
Número de relatórios correspondentes à parcela que possuía informações sobre SCI no momento da elaboração do parecer (%)	186 (23,02)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 18: Número de constatações de irregularidades na gestão da saúde pública para os períodos de análise

Item	Total
Quantidade de irregularidades identificada nos dois períodos de análise (%)	376 (100,00)
Quantidade de irregularidades identificada no período 1999-2005 (%)	80 (21,28)
Quantidade de irregularidades identificada no período 2009-2015 (%)	296 (78,72)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 19: Matriz de correlação entre as variáveis para o modelo de regressão *logit*

Matriz de Correlação	SCIM	QAI	OSP	CQP	AUDI	SCM	POP	IDHM	GINI	RECEITA
SCIM	1,000	-0,353	-0,371	-0,228	-0,107	0,091	0,042	-0,183	0,116	-0,006
QAI	-0,353	1,000	-0,166	0,130	-0,042	-0,243	-0,126	0,045	-0,136	0,115
OSP	-0,371	-0,166	1,000	0,050	-0,276	0,076	-0,017	-0,090	-0,025	-0,005
CQP	-0,228	0,130	0,050	1,000	0,037	-0,134	0,017	-0,173	0,015	-0,048
AUDI	-0,107	-0,042	-0,276	0,037	1,000	-0,082	-0,082	-0,124	0,071	0,035
SCM	0,091	-0,243	0,076	-0,134	-0,082	1,000	-0,302	-0,056	-0,084	0,077
POP	0,042	-0,126	-0,017	0,017	-0,082	-0,302	1,000	-0,034	-0,208	-0,776
IDHM	-0,183	0,045	-0,090	-0,173	-0,124	-0,056	-0,034	1,000	0,188	-0,115
GINI	0,116	-0,136	-0,025	0,015	0,071	-0,084	-0,208	0,188	1,000	0,025
RECEITA	-0,006	0,115	-0,005	-0,048	0,035	0,077	-0,776	-0,115	0,025	1,000

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 20: Teste do VIF para o modelo de regressão *logit*

Variáveis	VIF	1/VIF
SCIM	2,19	0,456
QAI	1,66	0,603
OSP	1,92	0,520
CQP	1,14	0,877
AUDI	1,46	0,683
SCM	1,39	0,722
POP	2,76	0,363
IDHM	1,21	0,825
GINI	1,36	0,734
RECEITA	2,84	0,352
Mean VIF	1,79	

Fonte: Elaborado pelo autor.

APÊNDICE E – Processo *backward elimination* para seleção das variáveis

Tabela 21: Primeiro passo do processo *backward elimination* para regressão logística

Variáveis	Coefficiente	Erro-Padrão	Wald	P-valor
Sistema de controle interno municipal (SCIM)	-2,102	0,857	6,015	0,014**
Quantidade de anos da implantação do SCI (QAI)	-0,420	0,327	1,647	0,199
Órgão ou secretaria própria do SCI (OSP)	0,425	0,530	0,643	0,423
Composição do quadro de pessoal do SCI (CQP)	0,220	0,331	0,441	0,507
Auditoria interna na estrutura do SCI (AUDI)	0,212	0,386	0,303	0,582
Sistema contábil municipal (SCM)	-1,517	0,751	4,080	0,043**
População (POP)	0,000	0,000	0,818	0,366
Índice de desenvolvimento humano (IDHM)	-2,175	1,974	1,214	0,271
Coefficiente de gini (GINI) ¹	-0,273	2,828	0,009	0,923
Receita arrecadada municipal (RMA)	0,000	0,000	1,098	0,295
Constante	3,556	2,518	1,995	0,158
n	186			
VIF	1,79			
Teste qui-quadrado (X ²)	8,042			
P-valor (F)	0,154			

Fonte: Elaborado pelo autor.

Notas: Para atender os pressupostos do modelo de regressão *logit*, foi testada, inicialmente, a correlação e a hipótese de multicolinearidade entre as variáveis através da aplicação do Fator de Inflação de Variância (VIF). Salienta-se que as variáveis independentes utilizadas no modelo não apresentam alta correlação entre si, o que elimina o problema da multicolinearidade. O teste VIF confirma este quadro. Secundariamente, com a realização do teste Qui-Quadrado observa-se que a associação entre as variáveis é estatisticamente significativa, apesar de apresentar baixa significância nos níveis convencionais. Após estes passos, procederam-se os testes de seleção de variáveis através do método *backward elimination*.

Legenda: (1) A variável GINI removida para o 2º passo

* Significativo a 10% ** Significativo a 5% *** Significativo a 1%

Tabela 22: Segundo passo do processo *backward elimination* para regressão logística

Variáveis	Coefficiente	Erro-Padrão	Wald	P-valor
Sistema de controle interno municipal (SCIM)	-2,112	0,851	6,154	0,013**
Quantidade de anos da implantação do SCI (QAI)	-0,424	0,324	1,713	0,191
Órgão ou secretaria própria do SCI (OSP)	0,426	0,529	0,648	0,421
Composição do quadro de pessoal do SCI (CQP)	0,219	0,331	0,439	0,508
Auditoria interna na estrutura do SCI (AUDI) ¹	0,210	0,385	0,297	0,586
Sistema contábil municipal (SCM)	-1,511	0,748	4,081	0,043
População (POP)	0,000	0,000	0,891	0,345
Índice de desenvolvimento humano (IDHM)	-2,139	1,939	1,217	0,270
Receita arrecadada municipal (RMA)	0,000	0,000	1,103	0,294
Constante	3,389	1,834	3,415	0,065*

Fonte: Elaborado pelo autor.

Legenda: (1) A variável AUDI removida para o 3º passo

* Significativo a 10% ** Significativo a 5% *** Significativo a 1%

Tabela 23: Terceiro passo do processo *backward elimination* para regressão logística

Variáveis	Coefficiente	Erro-Padrão	Wald	P-valor
Sistema de controle interno municipal (SCIM)	-2,060	0,847	5,917	0,015**
Quantidade de anos da implantação do SCI (QAI)	-0,431	0,324	1,768	0,184
Órgão ou secretaria própria do SCI (OSP)	0,506	0,508	0,992	0,319
Composição do quadro de pessoal do SCI (CQP) ¹	0,213	0,330	0,417	0,518
Sistema contábil municipal (SCM)	-1,480	0,748	3,917	0,048
População (POP)	0,000	0,000	0,962	0,327
Índice de desenvolvimento humano (IDHM)	-2,291	1,920	1,424	0,233
Receita arrecadada municipal (RMA)	0,000	0,000	1,144	0,285
Constante	3,533	1,817	3,779	0,052*

Fonte: Elaborado pelo autor.

Legenda: (1) A variável CQP removida para o 4º passo

* Significativo a 10% ** Significativo a 5% *** Significativo a 1%

Tabela 24: Quarto passo do processo *backward elimination* para regressão logística

Variáveis	Coefficiente	Erro-Padrão	Wald	P-valor
Sistema de controle interno municipal (SCIM)	-1,937	0,826	5,505	0,019**
Quantidade de anos da implantação do SCI (QAI)	-0,403	0,320	1,581	0,209
Órgão ou secretaria própria do SCI (OSP) ¹	0,487	0,506	0,925	0,336
Sistema contábil municipal (SCM)	-1,421	0,732	3,769	0,052*
População (POP)	0,000	0,000	0,936	0,333
Índice de desenvolvimento humano (IDHM)	-2,511	1,889	1,767	0,184
Receita arrecadada municipal (RMA)	0,000	0,000	1,080	0,299
Constante	3,675	1,797	4,182	0,041**

Fonte: Elaborado pelo autor.

Legenda: (1) A variável OSP removida para o 5º passo

* Significativo a 10% ** Significativo a 5% *** Significativo a 1%

Tabela 25: Quinto passo do processo *backward elimination* para regressão logística

Variáveis	Coefficiente	Erro-Padrão	Wald	P-valor
Sistema de controle interno municipal (SCIM)	-1,611	0,752	4,585	0,032**
Quantidade de anos da implantação do SCI (QAI)	-0,465	0,315	2,189	0,139
Sistema contábil municipal (SCM)	-1,468	0,734	3,999	0,046**
População (POP) ¹	0,000	0,000	1,016	0,314
Índice de desenvolvimento humano (IDHM)	-2,743	1,872	2,148	0,143
Receita arrecadada municipal (RMA)	0,000	0,000	1,101	0,294
Constante	4,073	1,758	5,371	0,020**

Fonte: Elaborado pelo autor.

Legenda: (1) A variável POP removida para o 6º passo

* Significativo a 10% ** Significativo a 5% *** Significativo a 1%

Tabela 26: Sexto passo do processo *backward elimination* para regressão logística

Variáveis	Coefficiente	Erro-Padrão	Wald	P-valor
Sistema de controle interno municipal (SCIM)	-1,657	0,750	4,873	0,027**
Quantidade de anos da implantação do SCI (QAI)	-0,529	0,308	2,943	0,086
Sistema contábil municipal (SCM)	-1,223	0,673	3,304	0,069
Índice de desenvolvimento humano (IDHM)	-2,753	1,871	2,166	0,141
Receita arrecadada municipal (RMA) ¹	0,000	0,000	0,171	0,679
Constante	3,926	1,738	5,100	0,024**

Fonte: Elaborado pelo autor.

Legenda: (1) A variável RMA removida para o 7º passo

* Significativo a 10% ** Significativo a 5% *** Significativo a 1%